

INSTITUTO POLITÉCNICO DE BEJA
ESCOLA SUPERIOR DE TECNOLOGIA E GESTÃO
Mestrado em Contabilidade e Finanças

Processos de auditoria em Angola e a fiabilidade da informação
financeira prestada pelas empresas do setor não financeiro

António Munengue Cawaha

Beja

2019

INSTITUTO POLITÉCNICO DE BEJA
ESCOLA SUPERIOR DE TECNOLOGIA E GESTÃO
Mestrado em Contabilidade e Finanças

Processos de auditoria em Angola e a fiabilidade da informação
financeira prestada pelas empresas do setor não financeiro

Dissertação de mestrado apresentada na Escola Superior de
Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Beja para obtenção
do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças

Elaborado por:

António Munengue Cawaha

Orientado por:

Professora Doutora Maria Basílio

Professora Doutora Maria Clara Pires

Beja

2019

Agradecimentos

Os meus agradecimentos são extensivos em primeiro lugar a Deus, por proporcionar-me a vida, as minhas tutoras que dia e noite, disponibilizaram seus tempos que estariam com suas famílias, para trabalharem nesta dissertação e ser apresentada a tempo oportuno, aos meus familiares e amigos que sempre me deram forças.

Resumo

Na busca de maior transparência, rigor e credibilidade da informação financeira prestada pelas empresas do setor não financeiro, o Estado angolano está a incentivar a prática de auditoria interna e externa, como mecanismo para atrair mais investimentos estrangeiros, uma importante fonte de financiamento para o país. No entanto, é exigido do auditor, o uso da sua capacidade técnica e independência na realização de auditorias financeiras. Perante este facto, o presente trabalho visa estudar as normas de auditoria existentes em Angola e o efeito da adoção das ISA na melhoria dos processos de auditoria. Para tal, realizou-se um estudo exploratório com a aplicação de um questionário, enviado e entregue aos profissionais da área, inscritos na OCPCA, no qual, foi obtida uma taxa de resposta de 67%. Os resultados evidenciaram que a existência de Normas Técnicas e as ISA melhoraram significativamente a execução dos processos de auditoria, bem como, contribuíram para o aumento da confiança nos relatórios produzidos, assim como, para a sua uniformização.

Palavras-Chave: Processos de auditoria, Auditor, ISA, Angola.

Abstract

In the search for greater transparency, rigor and credibility of financial information provided by companies in the non-financial sector, the Angolan State is encouraging the practice of internal and external auditing as a mechanism to attract more foreign investment, an important source of financing for the country . However, the auditor is required to use his or her technical capacity and independence in conducting financial audits. In view of this fact, the present study aims to study the existing auditing standards in Angola and the effect of the adoption of SAls in improving audit processes. For that, an exploratory study was carried out with the application of a questionnaire, sent and delivered to the professionals of the area, enrolled in the OCPCA, in which a response rate of 67% was obtained. The results showed that the existence of Technical Standards and ISA have significantly improved the execution of audit processes, as well as contributed to the increase of confidence in the reports produced, as well as to their standardization.

Keywords: Audit processes, Auditor, ISA, Angola.

Índice geral

Agradecimentos	3
Resumo	4
Abstract.....	5
Índice de tabelas	8
Abreviaturas e siglas	9
Introdução.....	1
1. Enquadramento teórico.....	7
1.1. Auditoria Financeira e breve resenha histórica da atividade.....	7
1.2. Responsabilidade do auditor e dos gestores	12
1.3. Normativos de auditoria	15
1.3.1. Importância das normas de auditoria	18
1.4. Processos de auditoria.....	19
1.5. Importância do controlo interno.....	22
1.6. Risco e Materialidade.....	24
1.7. A necessidade de informação financeira credível	26
1.8. Resumo do capítulo	30
2. Situação da auditoria Financeira em Angola	31
2.1. Breve resenha histórica da auditoria em Angola.....	31
2.2. Auditoria Financeira no Setor Público	34
2.2.1. Fiscalização Orçamental.....	37
2.2.2. Verificação externa das contas	38
2.2.3. Processo de Planificação das auditorias externas	39
2.3. Auditoria Financeira no setor Privado	41
2.3.1 Normas de Auditoria Financeira em vigor em Angola	46
2.3.2. Obrigatoriedade da apresentação de demonstrações financeiras anuais auditadas por Perito Contabilista.....	50
2.3.3. Plano Geral de Contabilidade Angolano (PGCA) como fonte de informação	51
2.4. Alguns estudos efetuados nesta área temática	53

2.5. Resumo do capítulo	61
3. Contexto metodológico do estudo empírico	63
3.1. Instrumento de recolha de dados: estrutura do questionário	64
3.2. Caracterização da Amostra.....	66
3.3. Conhecimento e importância das Normas Técnicas de Auditoria	69
3.4. O impacto de aplicação das normas internacionais de auditoria (ISA) em Angola.....	70
3.4.1. – O perfil do Perito Contabilista.....	70
3.4.2. - Efeitos das ISA nos Processos de Auditoria	72
3.5. Análise Bivariada	75
3.6. Resumo do capítulo	78
4. Conclusões, limitações e recomendações futuras	79
4.1. Conclusões	79
4.2. Limitações do estudo	82
4.3. Recomendações para trabalhos futuros	83
Bibliografia.....	84
Apêndice 1	88

Índice de tabelas

Tabela 1 - Processos de Auditoria	21
Tabela 2 - Utilizadores da informação financeira	28
Tabela 3 - Normas de auditoria aplicadas em Angola	49
Tabela 4 - Apresentação por Sexo	66
Tabela 5 - Intervalo de Idades	67
Tabela 6 - Habilitações Literária dos Peritos Contabilistas	68
Tabela 7 - Anos experiência profissional	68
Tabela 8 - Existência de Normas Técnicas de Auditoria em Angola	69
Tabela 9 - Interpretação das Normas Técnicas	69
Tabela 10 - Auditoria financeira como instrumento de atração do investimento e financiamento	70
Tabela 11 - Maior formação académica	71
Tabela 12 - Formação sobre as ISA	71
Tabela 13 - Maior experiência profissional	72
Tabela 14 - Processo de planeamento da auditoria	72
Tabela 15 - Determinação da materialidade	73
Tabela 16 - Obtenção da prova de auditoria	73
Tabela 17 - Avaliação do sistema de controlo interno	74
Tabela 18 - Homogeneização dos relatórios de auditoria	74
Tabela 19 - Confiança dos <i>Stakeholders</i>	75
Tabela 20 - Resultados dos testes Ró de <i>Spearman</i>	76

Abreviaturas e siglas

AF – Auditoria Financeira

AFROSAI-I – Organização Africana de Instituições Superiores de Auditoria

AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*

BM – Banco Mundial

CE – Comissão Europeia

CEDP – Código de Ética e Deontologia Profissional

CGE – Conta Geral do Estado

CI – Controlo Interno

COSO – *Committee of Sponsoring Organizations*

DADCOSAL – Instituições Superiores de Auditoria dos Países de Desenvolvimento da África Austral

DC – Demonstrações Contabilísticas

DF's – Demonstrações Financeiras

DRA – Diário da República de Angola

EC – Estrutura Conceptual

EUA – Estado Unidos da América

FIF – Fiabilidade da Informação Financeira

FMI – Fundo Monetário Internacional

IAASB – *International Auditing and Assurance Standards Board*

IASB – *International Accounting Standards Board*

IFAC – *International Federation of Accountants*

INTOSAI – Organização Internacional das Instituições Superiores de Auditoria

ISA – *International Statements on Auditing*

ISCA – Instituto Superior de Contabilidade e Administração

ISQC – *International Standards on Quality Control*

ISRE – *International Standards on Review Engagements*

ISRS – *International Standards on Related Service*

IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado

OCPCA – Ordem dos Contabilistas e Peritos Contabilistas de Angola

OEI – CPLP – Organismos Estratégicos de Controlo Interno da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa

OGE – Orçamento Geral do Estado

PA – Processos de Auditoria

PAA – Plano Anual de Atividades

PCE – Plano de Contas Empresarial

PGC – Plano Geral de Contabilidade

PGCA – Plano Geral de Contabilidade Angolano

RA – Risco de Auditoria

RC – Risco de Controlo

RD – Risco de Detecção

RDM – Risco de Distorção Material

RI – Risco Inerente

S.A. – Sociedade Anónima

SAICA – *Eastern Central and Southern African Federation of Accountants*

SCI – Sistema de Controlo Interno

SEC – *Securities and Exchange Commission*

SIGTC – Sistema Integrado do Tribunal de Contas

SONANGOL – Sociedade Nacional de Combustíveis de Angola

TC – Tribunal de Contas

UV – Universidade de Aveiro

Introdução

A auditoria financeira (AF), qualquer que seja a sua natureza, exige um conjunto de procedimentos que devem estar em consonância com o enquadramento legal do país onde ela é desenvolvida e utilizando regras que estão definidas em instrumentos de carácter internacional, como o caso das normas internacionais de auditoria (ISA).

As mutações económicas e sociais que se foram operando refletiram-se, indubitavelmente, na definição do conceito. Assim, o conceito de Auditoria passou de uma definição centrada na reconstituição de factos passados, para realçar a função preventiva e orientadora, deste ramo do saber.

Sendo que uma economia de mercado apenas subsiste se houver confiança na fiabilidade da informação financeira (FIF) partilhada, como tal, a AF desempenha um papel fundamental nos negócios, nos governos e na própria economia em geral. Nos negócios proporciona consideravelmente, a redução de riscos que os potenciais investidores e credores poderão incorrer ao basearem-se nas informações financeiras prestadas pelas empresas, através das demonstrações financeiras (DF's), para tomarem decisões assertivas.

Ao nível do governo, permite conhecer com maior rigor o grau de utilização do erário público, criando mecanismos que orientam a prestação de contas, com o intuito de transmitir maior transparência e boa governação bem como ajudar no combate à fraude e evasão fiscal. Por último, na economia contribui para uma maior fiabilidade e comparabilidade das informações financeiras produzidas pelas empresas do mesmo setor de atividade, quer a nível nacional e internacional.

Face ao contexto atual, em que a economia angolana se encontra parada, fruto da crise económica e financeira provocada pela queda brusca do preço do petróleo nos mercados internacionais, e sendo Angola um país que muito depende deste recurso para financiar a sua economia, o Estado está a envidar esforços e a adotar estratégias para mitigar os efeitos desta crise.

Desde logo, está em curso a reestruturação do aparelho administrativo do Estado, com o objetivo de aumentar a responsabilidade dos gestores

públicos e simultaneamente, garantir uma gestão mais transparente, com a consequente eliminação (ou diminuição) da corrupção, que durante muitos anos afetou drasticamente o desenvolvimento económico e social do país.

Por outro lado, entende-se que o desenvolvimento e a realização de auditorias financeiras (externas) será um instrumento que trará maior confiança aos financiadores e permitirá atrair mais investimento estrangeiro para o país.

Para reforçar esta ideia, o Estado Angolano para financiar a sua economia e dar continuidade aos projetos em carteira de interesse público está a recorrer ao financiamento através de fundos internacionais. Para este fim, um dos requisitos impostos para esse financiamento internacional é que os relatórios de contas devem ser certificados por um perito contabilista ou auditor independente com o propósito de facilitar o conhecimento do grau de utilização desses fundos e outros recursos conducentes à boa execução dos projetos.

Tendo em conta os argumentos anteriormente expostos, e com o reforço das palavras proferidas pelo ministro de estado e chefe da casa civil do presidente da república, que representou João Lourenço na abertura da VII Conferência Anual dos Organismos Estratégicos de Controlo Interno da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (OEI-CPLP), que decorreu em Luanda: *“o governo angolano vai tornar “normais e regulares” as auditorias internas e externas”*, verifica-se que já estão em curso medidas legislativas para assegurar uma *“fiscalização eficiente e eficaz”* (Cardoso, 2018).

Também o Presidente da Ordem dos Contabilistas e dos Peritos Contabilistas de Angola (OCPCA) reforçou a importância dos processos de auditoria ao afirmar que *“com aposta forte na economia de mercado, o surgimento da bolsa de valores e outros fatores conexos, nomeadamente o investimento estrangeiro fazem apelo à aproximação a normas internacionais quer em contabilidade e auditoria, para realização de uma auditoria financeira de qualidade com rigor e disciplina, que possibilite aos peritos contabilistas prestarem informação financeira condigna, no sentido de permitir aos utentes tomarem decisões idóneas”* (Bastos, 2017).

Apesar da prevenção da corrupção não ser um objetivo direto das instituições de controlo, segundo Serra (2016) e Alves, Silva, & Pereira (2016),

“é no decurso de auditorias financeiras que são detetadas muitas das vezes as fraudes e indícios de atos ilícitos”.

Neste contexto, com o presente estudo, parece-nos importante refletirmos sobre o estado legal da atividade de auditoria financeira em Angola, abordando os normativos que os peritos contabilistas (auditores) têm utilizado para a execução dos processos de auditoria financeira, garantindo informação credível, transparente e fidedigna, que sirva de suporte à tomada de decisão dos interessados.

A auditoria é uma atividade profissional que exige o exercício de um julgamento sólido e maduro, para julgar os procedimentos contabilísticos a serem seguidos com intuito de estimar os resultados obtidos. Daí a necessidade de recorrer às normas para o êxito da atividade no seu todo (Crepaldi, 2002).

Assim, sendo Angola um país em que o papel da auditoria se encontra numa fase de afirmação no verdadeiro sentido da palavra, é normal que as entidades angolanas, quer públicas ou privadas, encarem esta prática como um instrumento importante que garante a FIF. Importa referir que o presente trabalho, não pretende tratar a auditoria financeira no seu todo, vai apenas limitar-se ao setor não financeiro especificamente, às empresas privadas.

Portanto, mediante os factos expostos, pretende-se neste trabalho responder às seguintes questões de partida: **Que instrumentos legais são utilizados para a atividade da auditoria financeira em Angola? Qual o papel das ISA na melhoria dos processos de auditoria e o seu grau de implementação em Angola?**

Objetivos

A crise financeira recente e uma preocupação mais efetiva por parte da gestão das empresas em apresentar resultados favoráveis, obriga a uma responsabilidade acrescida do auditor em questionar a informação disponibilizada fazendo uso da sua seriedade e da capacidade técnica (Almeida, 2005).

Num momento em que a transparência e rigor se tornam elementos essenciais, na atuação dos agentes económicos no sentido de haver melhor controlo das atividades desenvolvidas pelas empresas e controlo sobre a evasão fiscal, é exigido ao perito contabilista uma maior atenção nos aspetos de permanência das empresas e das instituições e das suas transformações, possibilitando a transparência e apontando-lhes as melhores práticas enquanto parceiro na gestão (Rodrigues, 2013).

Com a vontade do governo angolano de diversificar a sua economia nacional e com o aumento do número de sociedades anónimas (SA), a adoção de boas práticas de auditoria passará a ser vista como elemento essencial, na busca de maior transparência, rigor e credibilidade da informação constante nas DF's. Face ao exposto, o presente estudo exploratório visa clarificar a real importância da auditoria financeira tendo em conta a observância das normas de auditoria internacionalmente aceites, assim como, explorar a importância do perfil do Perito Contabilista na adoção dessas normas.

Assim sendo, para o presente trabalho definiu-se como **objetivo geral** estudar as normas de auditoria existentes em Angola e saber o impacto destas na observância da fiabilidade da informação financeira. Para tal, no sentido de dar cumprimento ao objetivo geral determinou-se como **objetivos específicos** os seguintes:

- ✓ **Efetuar uma pesquisa bibliográfica da área temática para melhor contextualização do tema.** Pretende-se com este objetivo buscar teorias que dão sustentabilidade do estudo, no sentido de analisar de que forma a auditoria financeira, fazendo o uso de normas ligadas à profissão, tem contribuído na execução dos trabalhos por parte dos auditores.
- ✓ **Analisar as normas de auditoria financeira em Angola.** Tendo em conta que a realização de auditorias financeiras no país é uma realidade, procura-se verificar que instrumentos legais são usados para o exercício da atividade e de que forma, vão de encontro ao definido em termos internacionais.
- ✓ **Aferir o efeito da adoção das ISA em Angola.** Para dar cumprimento a este objetivo foi realizado um questionário a uma amostra de 67 Peritos Contabilistas angolanos, visando por um lado perceber qual o papel do perfil

do Perito Contabilista na adoção destas normas e por outro, qual o efeito das ISA nos processos de auditoria, tendo sido definidas um conjunto de hipóteses, para as quais se procuraram respostas nos questionários realizados.

Importa referir que no contexto da realidade angolana, apenas se conhece o trabalho de Bravo (2015) e Capita (2015), pelo que esta é uma temática pouco explorada, sendo esta a principal contribuição deste trabalho. Acresce que utilizar dados mais recentes e atualizados, permite melhorar o conhecimento da realidade angolana.

Metodologia

Em termos de metodologia, para o presente estudo, foi usada a metodologia mista por ser uma abordagem de investigação que combina ou associa as formas qualitativas e quantitativas, elas combinam de modo que uma prevalecerá sobre a outra ao mesmo tempo em que podem ser complementares na apresentação de resultados.

Portanto, a escolha das técnicas teve muito a ver com o estudo realizado, bem como os objetivos do mesmo. Segundo Bento (2011) uma boa investigação deve reunir características de ambos os métodos.

Assim, para obtenção de uma base sólida sobre a revisão da literatura, utilizou-se a investigação qualitativa por ser uma técnica descritiva, que se centra na compreensão dos problemas, analisando os comportamentos, atitudes ou valores. Aqui não existe uma preocupação com a dimensão da amostra e nem se coloca o problema da validade e da fiabilidade dos instrumentos (Sousa & Baptista, 2016). Para tal, foi usado o método qualitativo, isto é, com base na investigação em documentos como livros relacionados com a matéria em questão, artigos, dissertações de mestrado, teses de doutoramento nas áreas de conhecimento aqui envolvidas de contabilidade, auditoria e finanças.

Quanto à parte empírica do trabalho, foram utilizados ambos os métodos. Por um lado, a investigação qualitativa permitiu fazer uma análise dos dados tendo em conta os normativos legais; entre eles, os Decretos, Avisos, Estatutos e Código de Ética existentes, que regem a atividade dos peritos contabilistas. Foi usada a investigação quantitativa com a utilização das técnicas disponíveis de recolha de dados, através dos questionários realizados junto do público-alvo específico, no caso concreto, os Peritos Contabilistas angolanos e para o tratamento e apuramento de dados, foram usadas técnicas estatísticas e *software* informático e estatístico, como o Excel e o *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS).

Estrutura

Em termos de estrutura, neste trabalho abordaremos no primeiro capítulo a auditoria financeira e será feita uma breve resenha histórica da atividade. Serão abordados tópicos como a responsabilidade do auditor e dos gestores, normativos de auditoria e a importância das normas de auditoria, processos de auditoria, relevância do controlo interno, risco e materialidade, e por fim, a necessidade da informação financeira.

Quanto ao segundo capítulo, será descrita a situação da auditoria em Angola, sendo também abordado o seu enquadramento nos setores público e privado. Serão ainda apresentados alguns estudos relevantes sobre os processos de auditoria, alguns focados noutros países africanos.

No terceiro capítulo apresenta-se o contexto metodológico do estudo empírico e são apresentados e discutidos os resultados obtidos.

Por último, serão apresentadas as conclusões, assim como as limitações deste trabalho e recomendações para trabalhos futuros.

1. Enquadramento teórico

Este capítulo destina-se a fazer um enquadramento geral do tema, explicando os conceitos de Auditoria, tratando de uma forma breve a sua evolução histórica. São ainda abordados tópicos fundamentais em auditoria como a responsabilidade do auditor e dos gestores, normativos de auditoria e a importância das normas de auditoria, processos de auditoria, relevância do controlo interno, risco e materialidade, e por fim, a necessidade da informação financeira.

1.1. Auditoria Financeira e breve resenha histórica da atividade

Por definição, Auditoria Financeira (ou externa) é uma verificação ou exame feito por um auditor aos documentos de prestação de contas, com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos maior credibilidade (IFAC, 2015).

Segundo Almeida (2017), AF é *“um processo objetivo e sistemático, efetuado por um terceiro independente, de obtenção e avaliação de provas em relação às asserções sobre ações e eventos económicos, para verificar o grau de correspondência entre essas asserções e os critérios estabelecidos, comunicando os resultados aos utilizadores da informação financeira”*.

De acordo com Alves (2015), *“a auditoria financeira pode ser entendida como acumulação e a avaliação de provas acerca de informação, por uma pessoa competente e independente, para determinar e relatar sobre o grau de correspondência entre essa informação e os critérios estabelecidos para a sua elaboração”*.

Para além da auditoria financeira, importa realçar que existem outros tipos, de acordo com Almeida (2017):

- ✓ **Auditoria interna:** definida como a função de avaliação independente, tradicionalmente efetuado por um profissional que é funcionário da organização, com a finalidade de examinar e avaliar as atividades. O

objetivo deste tipo de auditoria é assistir os seus membros em relação aos desempenhos efetivos das suas funções.

- ✓ **Auditoria forense:** é o processo de deteção, prevenção e correção de atividades fraudulentas cometidas por trabalhadores ou terceiros.
- ✓ **Auditoria operacional:** envolve uma revisão sistemática de partes ou de todo o processo operacional de uma empresa, com o intuito de examinar e avaliar a continuação, com precisão e objetividade de métodos, a eficácia, eficiência e economicidade das áreas organizativas e operativas.
- ✓ **Auditoria de gestão:** não é mais que uma extensão da auditoria operacional, onde são vistos os aspetos de procedimentos, métodos de avaliação, políticas e enfoque, tendo como objetivo analisar, avaliar e rever a *performance* da empresa em relação a um conjunto de pressupostos ou de regras aceites.
- ✓ **Auditoria prospetiva e estratégica:** segundo Marques de Almeida (2000) citado por Almeida (2017), auditoria estratégica é um tipo de auditoria que aborda a empresa como um todo, com o propósito de compreender os fatores estratégicos internos e externos, e que envolve avaliação de alternativas estratégicas, sua implementação e avaliação dos controlos.

Tendo em atenção as diversas classificações, o tipo de auditoria que será abordado neste trabalho, é a **auditoria financeira**.

Recorrendo às fontes bibliográficas Cordeiro (2011:23) citado por Alves, Silva & Pereira, (2016), dá-nos uma visão temporal da evolução histórica da auditoria, pois já *“no Império Romano era feita uma atividade semelhante à auditoria, onde os imperadores frequentemente incumbiam os seus funcionários de realizarem inspeções à contabilidade das províncias”*.

Em Inglaterra, já no ano de 1314 eram realizadas auditorias nas contas públicas através da nomeação de um Auditor do Tesouro responsável por desenvolver e instituir um sistema de controlo relativo aos gastos do governo.

A auditoria começou a desenvolver-se, como atividade reconhecida, associada ao capitalismo. Com a revolução industrial, surgiram novas diretrizes contabilísticas e consequentemente de auditoria, de forma a ir ao encontro das necessidades das grandes empresas. Nessa ocasião o desenvolvimento de entidades industriais e comerciais foi exponencial, sendo um dos fatores de sucesso apontados, a obtenção de financiamento para crescimento da economia (Costa, Serra, & Rodrigues, 2016).

A possibilidade de manipular a informação contabilística passou a ter uma grande influência na tomada de decisões por parte dos investidores que começaram a exigir que as demonstrações financeiras fossem analisadas por profissionais competentes e independentes das entidades examinadas. Esta exigência levou à criação da profissão de auditor.

A legislação britânica proporcionou os moldes para um maior desenvolvimento desta área, tendo a auditoria (como a conhecemos hoje) sido desenvolvida no Reino Unido e posteriormente difundida para o resto do mundo.

Após a crise de 1929, segundo Pereira & Nascimento (2005) citado por (Costa, Serra, & Rodrigues, 2016), a economia estava muito frágil e com necessidade de restabelecer a confiança dos mercados e dos investidores, de modo a criar um sistema que constituísse a responsabilidade legal do profissional de auditoria. Por conseguinte, foi criada a *Securities and Exchange Commission* (SEC), uma entidade reguladora da profissão nos Estados Unidos da América (EUA), que transformou o auditor numa profissão de grande destaque. Posteriormente foram criadas organizações, como o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), com o objetivo de desenvolver normas de contabilidade e de auditoria.

Na Europa a auditoria atingiu bons níveis de desenvolvimento no Centro e no Norte do continente. Em países como Portugal e Espanha, a auditoria foi introduzida como exigência dos investimentos estrangeiros realizados nestes países (Bravo, 2015).

Diante deste facto, numa primeira fase a auditoria dava mais ênfase à deteção de fraudes, foco que se manteve inalterado até ao início do século XX.

Com o desenvolvimento das sociedades anónimas como forma jurídica de criação de empresas, surgiu a necessidade de ter maior segurança quanto à informação financeira disponibilizada pelas empresas. Tornou-se importante averiguar a veracidade da informação que era disponibilizada ao Estado, acionistas e público em geral, como sendo demonstrativa da verdadeira situação económica e patrimonial das entidades.

Com a evolução dos mercados de capitais e a crescente preocupação dos investidores com os lucros futuros, o foco da auditoria sofreu uma alteração. O lucro tornou-se na base da constituição e previsão dos valores das ações. Para tal, a AF hoje, vai muito mais além do que uma análise das demonstrações financeiras.

Portanto, Auditoria Financeira surge como forma de dar credibilidade à informação financeira fornecida pelas entidades aos interessados (sócios ou acionistas, gestores, clientes, bancos, fornecedores, Estado, etc.). Surge como uma garantia que as informações prestadas são exatas e credíveis.

Assim, hoje tendo em conta as mudanças socioeconómicas, os relatórios de auditoria deslocaram os seus objetivos da simples deteção de fraudes para a verificação da verdade e da razoabilidade da informação contida nos relatórios financeiros das empresas, para que estes sejam um instrumento fiável para a tomada de decisão.

No contexto prático, a auditoria financeira surge num momento em que se faz a separação entre o dono da empresa e a figura do administrador da mesma. Com o intuito de se saber a veracidade das informações financeiras constantes nas DF's, aparece esta área do saber para esclarecimento pormenorizado dos factos patrimoniais.

De acordo com Crepaldi & Crepaldi (2016) “o **objetivo** da auditoria financeira é de aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis (DC) por parte dos usuários, mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as mesmas foram elaboradas, em todos os aspetos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. Por outro lado, visa a expressão de uma opinião sobre a propriedade das mesmas e

assegurar que elas representam adequadamente a posição financeira, e de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceites”.

Para tal, de acordo com Caiado (2016) *“os auditores devem recolher prova suficiente e adequada para determinar se a apresentação e divulgação das demonstrações financeiras estão de acordo com as normas contabilísticas, emitindo posteriormente um relatório disponibilizado ao órgão de gestão e às demais partes interessadas (ex.: bancos, investidores, clientes, fornecedores, etc.)”.* Esta auditoria é realizada por auditores externos e independentes da entidade de modo a garantir a credibilidade do relatório emitido pelo auditor, estando estes submetidos a um sistema de controlo de qualidade que os penaliza caso não sejam cumpridas as normas em vigor.

No sentido de haver melhor clarificação das teorias criadas sobre o objetivo da auditoria financeira, finalmente, em 2009, a IFAC, através da ISA 200, cuja redação se mantém em 2015, refere que *“o objetivo de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos utilizadores interessados nas demonstrações financeiras”.*

A mesma ISA estabelece ainda que ao realizar uma auditoria de DF's, os objetivos globais do auditor são:

- a) Obter uma segurança razoável sobre se as DF's como um todo estão isentas de distorções materiais, seja devido a fraude ou erro, permitindo-lhe expressar uma opinião sobre as mesmas se estão preparadas em todos os aspetos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável; e
- b) Relatar sobre as DF's, e comunicar conforme exigido pelas ISA, de acordo com as suas constatações.

Já quanto ao **objeto** da auditoria, este compreende o conjunto de todos os elementos de controlo do património administrativo, os quais são registos contabilísticos, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a legitimidade dos atos da administração, bem como a sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais. A auditoria pode ter por objeto, inclusive, factos não registados documentalmente, mas relatados por

aqueles que exercem atividade relacionada com o património administrativo, cujas informações merecem confiança desde que possam ser admitidos como seguras pela evidência ou por indícios convincentes.

Resumidamente, o objeto da auditoria tem a ver com o assunto a investigar e o objetivo tem a ver com o fim a atingir com essa investigação (Costa, 2017).

1.2. Responsabilidade do auditor e dos gestores

Os desafios que se apresentam ao setor financeiro e empresarial são os mesmos de sempre, com o risco acrescido de as circunstâncias atuais ditarem uma preocupação mais premente por parte da gestão das empresas em apresentarem resultados favoráveis. Este facto obriga a uma responsabilidade acrescida por parte do auditor de questionar a informação disponibilizada, fazendo o uso da sua seriedade e da capacidade técnica (Rodrigues, 2013).

É reconhecido que a auditoria financeira desempenha um papel muito importante na nossa sociedade, contribuindo para a credibilidade das DF's e para a sustentabilidade dos mercados financeiros, correspondendo a sua missão ao cumprimento de uma função social.

Segundo Almeida (2017) e Costa (2017), muitos utilizadores da informação financeira acreditam que os auditores são os últimos responsáveis pela mesma e que têm a responsabilidade de detetar todos os erros, fraudes e atos ilegais cometidos pela empresa, desconhecendo as limitações da auditoria (materialidade, amostragem, risco de auditoria, etc.).

Ainda de acordo com Almeida (2017) que acrescenta a noção que os utentes têm sobre as responsabilidades do auditor, apelidando como diferença de expectativas em auditoria, ou seja, o que os utilizadores da informação financeira esperam do trabalho de um auditor e a perceção que têm sobre a realização de seu trabalho.

Perante este facto, cabe ao auditor expressar uma opinião sobre se as DF's foram elaboradas em todos os aspetos relevantes de acordo com a estrutura do relatório financeiro aplicável. Este parecer estabelece se as DF's

são razoáveis ou dão um ponto de vista verdadeiro de acordo com o quadro de referência. De realçar que, a opinião do auditor não garante a eficácia da administração ao nível operacional, mas, omitir um parecer necessário sobre os aspetos constantes no sistema de controlo e deve ser feita seguindo as normas internacionais relevantes de auditoria.

De acordo com a norma de auditoria ISA 240, a responsabilidade primária pela prevenção e deteção da fraude cabe aos encarregados da governação da entidade e à gerência, isto é, aos gestores e administradores. Ao auditor cabe a responsabilidade em obter a garantia razoável de fiabilidade de que as DF's, tomadas como um todo, estão isentas de distorções materiais causadas por fraude ou erros.

Para tal, a responsabilidade do auditor e do órgão de gestão estão definidas na ISA 200. O normativo refere que são responsabilidades do auditor:

- Obter uma garantia razoável de fiabilidade sobre as DF's como um todo, garantir que estão isentas de distorções materiais, devido a fraude ou a erro, habilitando assim o auditor a expressar uma opinião sobre se as DF's foram preparadas, em todos aspetos materiais de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável.

- Relatar sobre as DF's, e comunicar conforme exigido pela ISA, em função das conclusões a que chegar.

Quanto ao órgão de gestão, a ISA refere que este é responsável:

- Pela preparação das DF's de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, o que exige: quaisquer leis ou regulamentos relevantes à preparação das mesmas;

- Pelo controlo interno, quando apropriado. Os encarregados da governação podem determinar ser necessários a existência de mecanismos de controlo interno para facilitar a preparação de DF's isentas de distorção material devido a fraude ou erros;

- Facilitar o acesso sem restrições a toda a informação que seja relevante para preparação das DF's, tais como registos, documentação e outros materiais; e,

- Por garantir o acesso, sem restrições, aos funcionários da entidade, as quais o auditor determine que é necessário obter prova de auditoria.

De acordo com Costa, Serra, & Rodrigues (2016) *“é da responsabilidade do órgão de gestão a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da entidade, o resultado das suas operações e os fluxos de caixa, bem como a adoção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado”*.

Ainda de acordo com Silva (2015;10), *“é na gestão do topo de cada empresa/organização que recai a maior parte da responsabilidade pela prevenção e deteção da fraude, dado que é através dos seus atos que se constroem os mecanismos de controlo”*.

A responsabilidade primária pela prevenção e deteção da fraude cabe ao órgão de gestão da entidade e a outros encarregados da sua governação. No que toca à fraude, o auditor tem como objetivos:

- ✓ Identificar e avaliar os riscos de distorção material das demonstrações financeiras derivada de uma fraude;
- ✓ Conseguir um número de prova suficiente e apropriada de acordo com os riscos avaliados e, em caso de identificada fraude ou suspeita de fraude durante a auditoria, tomar as medidas apropriadas.

Portanto, a qualidade do trabalho de um auditor é uma garantia da qualidade da informação financeira, e tem como suporte básico sua competência técnica e a independência em relação ao cliente (Heliodoro, 2014).

Assim, a forma e qualidade, da apresentação dos dados referenciados nas DF's são de inteira responsabilidade da empresa. O auditor tem o dever de dar sugestões quanto à forma e ao conteúdo das mesmas. Contudo, a sua responsabilidade limita-se à emissão do parecer sobre as demonstrações

executadas. Para tal, o auditor deve planejar e executar a auditoria com ceticismo profissional reconhecendo que podem existir circunstâncias que causem distorções relevantes nas demonstrações financeiras.

1.3. Normativos de auditoria

Até hoje o papel da auditoria financeira em algumas sociedades ainda é questionado, tudo fruto dos escândalos financeiros ocorridos nas últimas décadas, devido a ausência da transparência e fiabilidade da informação financeira apresentada pelas empresas. Desta forma, a adoção das normas internacionais constitui um elemento fundamental para as sociedades de auditoria que pretendem garantir a confiança nos mercados onde atuam.

As normas de auditoria ditam os procedimentos e regras a utilizar pelos auditores nos exames às demonstrações financeiras de uma entidade, de modo a que a qualidade do seu trabalho seja no mínimo satisfatória e as conclusões das auditorias fiáveis (Caiado, 2016).

Elas estabelecem conceitos básicos sobre exigências em relação à pessoa do auditor, à execução do trabalho e ao parecer que deverá por ele ser emitido (Crepaldi & Crepaldi, 2016).

De acordo com António, Serra, & Rodrigues (2017) tratando-se de normas internacionalmente aceites, a sua interpretação e implementação em diferentes países pode dar origem a situações ambíguas, originando diferentes resultados. As mesmas autoras referenciam Zaccarelli (2000) que defende, que com a economia globalizada, não é aceitável existirem diferentes auditores com diferentes resultados consoante o país.

Na visão de Almeida (2017), entendem-se por normas de auditoria as regras de natureza técnica que os auditores devem observar no exame às DF's de uma organização para que o nível qualitativo do seu trabalho possa ser reconhecido, no mínimo, como satisfatório, ou seja, ajudam a assegurar que os Processos de Auditoria são conduzidos de uma maneira minuciosa e sistemática de modo a que o auditor possa chegar a conclusões fiáveis.

As normas de auditoria são os requisitos a serem observados no desempenho do trabalho de auditoria. Com o desenvolvimento da atividade e

seu reconhecimento, o auditor vem conseguindo afirmar-se como um elemento indispensável, independente e fora da estrutura organizacional.

É importante mencionar que as normas são preparadas para contextos de auditorias financeiras em relação às DF's executadas por um auditor. No entanto, é responsabilidade do auditor garantir o cumprimento das obrigações legais, regulamentares ou profissionais relevantes.

Por outro, todos os Processos de Auditoria são conduzidos com base nas ISA emitidas por um organismo internacionalmente aceite e os códigos de ética são elaborados por um organismo que tem a responsabilidade pela fiscalização e admissão da profissão de auditor de um país.

Assim, a emissão das normas internacionais de auditoria compete à *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) organismo do *International Federation of Accountants* (IFAC), com o objetivo de uniformizar, a nível mundial, as práticas de auditoria e serviços relacionados. Cabe a este órgão, o compromisso de desenvolver um conjunto de Normas Internacionais e outras relacionadas que sejam geralmente aceites em todo o mundo. As normas do IAASB regem a auditoria, a revisão, outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados, que sejam conduzidos de acordo com Normas Internacionais. Não se sobrepõem às leis ou regulamentos que regem a auditoria de demonstrações financeiras históricas ou trabalhos de garantia de fiabilidade sobre outra informação, num determinado país, e que são exigidos de acordo com os normativos nacionais desse país (Abrantes, 2018).

No entanto, as normas internacionais emitidas por este organismo são designadas de *International Statements on Auditing* (ISA).

Para além das ISA, o IAASB também emite as *International Standards on Quality Control* (ISQC) que se aplicam a todas as entidades que fornecem serviços de auditoria, as *International Standards on Review Engagements* (ISRE) que se aplicam aos trabalhos de revisão limitados, as *International Standards on Assurance Engagements* (ISAE) relacionadas com trabalho de garantia de fiabilidade, as *International Standards on Related Service* (ISRS) que se aplicam aos serviços relacionados (trabalhos em que se realizam procedimentos acordados com a empresa).

O desenvolvimento das ISA é em tudo idêntico ao das normas internacionais de contabilidade. Após a identificação de um projeto é desenvolvido uma proposta pelo IAASB, que é submetido a consulta pública. Após a receção dos comentários ao projeto é emitida a norma de auditoria.

Outro normativo que é importante quando se realiza um Processo de Auditoria é o Código de Ética. Este código é definido como um conjunto de princípios e valores morais que tutelam as ações e decisões de uma pessoa ou de um grupo de pessoas. Para os auditores, os princípios éticos fundamentais são a integridade, a objetividade, a competência, o zelo e o comportamento profissional.

Um requisito ético fundamental numa firma de auditoria é a independência. Assim, é importante estabelecer políticas e procedimentos para garantir a independência da própria firma, do seu pessoal e de outros colaboradores. Estas políticas e procedimentos devem contemplar os seguintes tópicos (§§21 a 25 da ISQC 1):

- a) transmitir os requisitos de independência ao pessoal;
- b) identificar e avaliar ameaças à independência e tomar medidas apropriadas de modo a eliminar essas ameaças ou pelo menos reduzi-las;
- c) os sócios responsáveis pelo trabalho devem prestar informação sobre clientes e trabalhos em curso de forma a garantir que cumprem com os requisitos de independência;
- d) o pessoal deverá informar se existem situações e relacionamentos que ameaçam a independência;
- e) o tipo de informação a prestar sobre eventuais quebras de independência;
- f) caso sejam identificadas ameaças ou mesmo quebras à independência, tomar medidas apropriadas;
- g) obter uma declaração de conformidade com os requisitos de independência assinada pelo pessoal;

- h) se o pessoal permanecer no mesmo cliente durante um longo período deve-se implementar políticas de salvaguarda às ameaças à independência.

Portanto, para a sociedade de auditores funcionar de uma forma equilibrada e ordeira é necessário que todos tenham um comportamento ético na organização, seguindo valores como a integridade, a lealdade, o querer alcançar mais e melhor. Estes requisitos são de tal modo importantes, que muitos deles são incorporados na lei. Ao se criar um código de ética, as organizações profissionais estão a assumir uma autodisciplina que vai além dos requisitos legais (Almeida, 2017).

1.3.1. Importância das normas de auditoria

As normas juntamente com os procedimentos para a sua implementação, estabelecem a ordem e disciplina na realização do trabalho. E o mais importante, a observância dessas normas leva à realização de auditorias completas e objetivas, com resultados e recomendações palpáveis baseados em fundamentos passíveis de serem justificados.

Assim, a adequação e solidez dos processos de auditoria, são alcançados tendo em conta o uso rigoroso de aplicação de normas. Segundo Menicken (2006) citado por António, Serra & Rodrigues (2017) as normas permitem reforçar as medidas de comparabilidade, coerência e cooperação entre empresas e países, sendo aplicadas para garantir a credibilidade dos relatórios financeiros desses países. Ainda de acordo com a mesma autora, destinam-se a reforçar a informação financeira das entidades, permitindo conectar diferentes contextos regulatórios, bem como melhorar a qualidade e uniformidade da prática internacional.

Para Almeida (2017), *“a importância das normas reflete-se em todos os intervenientes no processo de auditoria, a saber:*

- Na perspetiva dos profissionais são importantes no que toca a defesa da competência e diligência, bem como o reforço da sua reputação. Porque o não cumprimento pode levar a sanções disciplinares;

- *Na ótica dos utilizadores da informação auditada são utilizadas como proteção, mesmo não absoluta dos seus interesses;*
- *Para a sociedade em geral, as normas de auditoria contribuem para a redução das diferenças de expectativas”.*

Portanto, embora na maioria das vezes, as normas de auditoria sejam meros guias de orientação geral, e não um manual analítico de procedimentos a serem seguidos pelos auditores, elas fixam limites nítidos de responsabilidade, bem como dão orientação útil quanto ao comportamento do auditor em relação à capacitação profissional e aos aspetos técnicos requeridos para a execução do seu trabalho.

1.4. Processos de auditoria

Partindo da definição, de acordo com Silva (2012) “*o Processo de Auditoria é lógico, sistemático e delineado para reunir e avaliar a prova de auditoria*”. O auditor deverá estipular os objetivos de auditoria apropriados e seguir os mesmos para os atingir.

No ponto de vista do Tribunal de Contas (1999) referenciado por Cavadas (2017), de um modo geral, independentemente da entidade em causa e dos objetivos por si pré-estabelecidos, qualquer auditoria se desenvolve, de acordo com três fases sequenciais, sendo elas: o planeamento, a execução e a avaliação e elaboração do relatório.

Hoje, tendo em conta os inúmeros pressupostos que devem ser seguidos para se ter um Processo de Auditoria adequado e responder às expetativas dos utilizadores, Costa (2017) apresenta uma nova visão. Para este autor, para se realizar uma auditoria financeira há que seguir diversos “*passos*” a que alguns autores chamam as fases de auditoria e outros processos de auditoria.

Ainda de acordo com este autor, em cada uma das fases há que executar um conjunto ordenado, sequencial e sistemático de procedimentos podendo os mesmos variar em função da natureza do trabalho (auditoria, revisão limitada, etc.) e, conseqüentemente, do tipo de segurança ou garantia

de fiabilidade proporcionado pelo auditor. Assim sendo, enumerou cinco fases essenciais:

- ✓ A **primeira fase** do trabalho tem a ver com a aceitação (ou continuação) do cliente, para que as suas demonstrações financeiras sejam auditadas;
- ✓ De seguida, o auditor inicia a **segunda fase**, que consiste em planear a respetiva auditoria;
- ✓ Durante a **terceira fase** o auditor terá de obter provas de auditoria que entenda serem indispensáveis;
- ✓ A **quarta fase** consiste na obtenção das conclusões resultantes do trabalho efetuado; e,
- ✓ Finalmente, a **quinta fase** tem a ver com a emissão de relatórios, sendo mais importante a certificação legal de contas/ relatório de auditoria, na qual o auditor expressa a sua opinião sobre a forma como as demonstrações financeiras apresentam, numa determinada data e relativamente a um período, a posição financeira, o resultado das operações, as alterações no capital próprio e os fluxos de caixa da entidade auditada.

Para Almeida (2017), a quinta fase é considerada a mais importante, por ser o momento onde é expressa uma opinião independente sobre as demonstrações financeiras, atestando que as mesmas apresentam uma imagem verdadeira e apropriada. Na mesma senda, diz que esta opinião, expressa no relatório do auditor, fornece aos utilizadores da informação financeira uma certeza razoável de que as demonstrações foram elaboradas em conformidade com o normativo contabilístico aplicável.

De uma forma sintética e esquemática, vão ser apresentados os principais procedimentos a realizar pelo auditor em cada uma das fases.

Tabela 1 - Processos de Auditoria

Aceitação ou continuação do cliente	Avaliar os antecedentes do cliente e as razões que o levam a solicitar a auditoria
	Determinar se o auditor cumpre com os requisitos éticos relativamente ao cliente
	Contactar com o auditor anterior
	Elaborar e obter o contrato de prestação de serviços de auditoria assinado (<i>audit engagement letter</i>)
	Selecionar a equipa para realizar a auditoria
Planeamento de Auditoria	Obter conhecimento da atividade económica do cliente, do seu meio envolvente e da legislação que lhe é aplicável
	Avaliar o modelo de governação do cliente
	Obter o conhecimento dos sistemas de informação e de controlo interno do cliente
	Identificar as asserções subjacentes às demonstrações financeiras
	Efetuar procedimentos analíticos iniciais
	Avaliar os riscos das distorções materiais nas demonstrações financeiras e determinar a materialidade
	Elaborar o memorando de planeamento e o programa de auditoria, referindo a posição do auditor perante os riscos identificados
Obtenção de Prova de auditoria e realização de testes/ auditoria	Testes aos controlos
	Testes de detalhes de transações e de saldos
	Procedimentos analíticos substantivos
	Obter confirmações escritas dos advogados
	Obter declaração do órgão de gestão (<i>representation letter</i>)
Conclusões e avaliação da auditoria	Identificar acontecimentos subsequentes
	Determinar quais os ajustamentos e as reclassificações que devem ser incluídos nas demonstrações financeiras
	Apreciar a forma como estão apresentadas as demonstrações financeiras
	Efetuar o controlo da qualidade da auditoria
Relatório de auditoria	Elaborar a certificação legal das contas/ relatório de auditoria
	Elaborar o relatório adicional de auditoria
	Elaborar o relatório de conclusões e recomendações de auditoria (<i>management letter</i>)

Fonte: Elaboração própria baseada em Costa (2017) e Almeida (2017).

Um Processo de Auditoria é bastante eficaz para encontrar erros ou fraudes e desperdícios, auxiliando na melhoria contínua da produtividade da organização (Crepaldi & Crepaldi, 2016). É claro que muitas vezes o seu foco está centrado em encontrar vulnerabilidades e riscos para o negócio, não necessariamente com o objetivo de procurar culpados, mas sim de encontrar soluções para os problemas identificados.

1.5. Importância do controlo interno

Nenhuma empresa ou entidade, por mais pequena que seja, exerce a sua atividade operacional sem ter implementado um sistema de controlo interno (CI), ainda que seja algo simples ou até rudimentar.

Assim, segundo Crepaldi & Crepaldi (2016) *“a administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controlo interno (SCI), pela verificação de seu cumprimento e pela sua modificação, visando adaptá-lo às novas circunstâncias”*.

Reforçando o assunto Almeida (2017), refere que o controlo interno desempenha um importante papel na forma como o órgão de gestão aborda a suas responsabilidades de agência. Este tem a responsabilidade de desenvolver, implementar e manter um bom sistema de controlo interno que assegure que os ativos e as transações estejam devidamente salvaguardados, bem como garantir que as informações geradas por este sistema, sejam verdadeiras e úteis para o processo de tomada de decisão.

Em termos de definição, de acordo com Santos (2015), o *“Controlo Interno é um processo afetado pelas ações do conselho de administração e de outros níveis da estrutura organizacional da empresa, projetado para fornecer segurança razoável por forma a possibilitar a empresa a atingir os seus objetivos, planos e estratégias”*.

A ISA 315 – *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment* (Identificar e avaliar os riscos de distorções materiais através do conhecimento da entidade e do seu meio envolvente), refere que o CI *“é o processo concebido, implementado e mantido pelos responsáveis pela governação, pela gestão e outro pessoal, para proporcionar uma segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com vista à credibilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimentos das leis e regulamentos aplicáveis”* (Costa, 2017).

Ainda de acordo com *Committee of Sponsoring Organizations (COSO)*, o controlo interno é o processo conduzido por todos os intervenientes de uma

organização com a finalidade de fornecer uma certeza razoável sobre o cumprimento dos seus objetivos:

- Eficiência e eficácia das operações;
- Fiabilidade das demonstrações financeiras; e
- Cumprimentos de leis e regulamentos.

De acordo com o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), um SCI adequado, eficiente e eficaz pode ser caracterizado, em sentido lato, em dois grandes tipos de controlos: o CI administrativo e o CI contabilístico. O primeiro inclui, embora não se limite, o plano de organização e os procedimentos e registos que se relacionam com os processos de decisão e que conduzem à autorização das transações por parte do órgão de gestão. O segundo compreende o plano da organização e os registos e procedimentos que se relacionam com a salvaguarda dos ativos e com a confiança que inspiram os registos contabilísticos (Costa, 2010).

Perante este facto, o CI é um instrumento de suma importância para o trabalho do auditor, por ser um guia que fornece ao mesmo a possibilidade de avaliar o desenho dos controlos, testando se estão a ser aplicados eficazmente, satisfazendo os objetivos das organizações, bem como previnem, detetam e corrigem distorções causadas por erros ou fraudes que poderiam resultar em distorções relevantes nas demonstrações financeiras. É uma ferramenta indispensável por estar diretamente ligado ao sucesso da organização e da estrutura empresarial que engloba relações de autoridade, responsabilidade entre vários níveis estabelecidos e exigidos com o propósito do alcance dos objetivos organizacionais.

Assim, o uso desse instrumento em primeiro lugar servirá de base para o auditor determinar o grau de confiança que nele possa depositar e, a partir daí, fixar a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados. Em segundo lugar, em consequência da identificação das fraquezas do SCI, pode o auditor efetuar recomendações mais valiosas e realistas à administração para que providenciem as medidas corretivas consideradas apropriadas (Gomes, 2014).

De realçar que, a existência de um SCI na empresa não significa que este esteja operacional, seja eficaz e dotado de eficiência. No entanto, por mais eficaz que seja o controlo interno, o auditor deve sempre aplicar procedimentos mínimos de auditoria, pois sendo um sistema executado por humanos qualquer que seja o controlo terá limitações.

1.6. Risco e Materialidade

Tratando-se de risco, significa estar exposto à possibilidade de um resultado negativo ou falso. Mediante estes factos, no processo de decisão, os agentes económicos procuram dotar-se de informações relevantes no sentido de reduzirem a probabilidade de o resultado das suas decisões ser negativo. É com o objetivo de diminuir este risco e orientar as suas decisões e atuações que os *stakeholders* das sociedades utilizam a informação contida nas DF's.

Neste âmbito, uma vez que os objetivos da AF passam por atribuir credibilidade às DF's, é importante referir que na prossecução destes objetivos por parte do auditor, existe o risco de o mesmo não ser atingido. Esta probabilidade de erro designa-se risco de auditoria. Este risco consiste, portanto, na suscetibilidade do auditor emitir uma opinião de auditoria inapropriada quando se verificarem distorções materialmente relevantes nas demonstrações financeiras. Ao planear e desenvolver a auditoria, a principal preocupação do auditor é garantir que o risco de auditoria é suficientemente baixo, pois tal corresponde a proporcionar uma segurança razoável no parecer emitido (Pinho, 2009).

A responsabilidade do auditor consiste em obter **segurança razoável** sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão **isentas de distorções materiais** devido a fraude ou erros, e emitir um relatório onde conste a sua opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança, mas não é uma garantia de que, uma vez executada de acordo com ISA 200, detetará sempre uma distorção material quando exista (Almeida, 2017).

Diante deste contexto, de acordo com a ISA 200 que refere que **risco de auditoria** (RA) significa “*o risco de o auditor expressar uma opinião inapropriada quando as demonstrações financeiras estão totalmente*

distorcidas”, verifica-se que o risco de auditoria é uma função do **risco de distorção material** (RDM) - isto é, o risco de que as demonstrações financeiras estejam materialmente distorcidas antes da auditoria - e do **risco de deteção** (RD), ou seja, o risco de que o auditor não detete tal distorção através da realização dos seus testes e procedimentos. O risco de distorção material compreende o risco inerente e risco de controlo, os quais são definidos pela ISA 200:

- O **risco inerente** (RI) *é a suscetibilidade de que uma asserção possa estar materialmente distorcida, individualmente ou quando agregada com outras distorções, antes de se tomar em consideração quaisquer controlos relacionados.*
- O **risco de controlo** (RC) *é o de uma distorção, que possa ocorrer uma asserção e que possa ser material, individualmente ou quando agregada com outras distorções, não seja evitada ou detetada e corrigida tempestivamente pelo controlo interno da entidade.*

De referir que estes riscos são riscos da entidade e existem independentemente do risco de auditoria das demonstrações financeiras.

Para tal, os procedimentos de avaliação dos riscos têm a ver com a forma de proceder à auditoria, aplicados para a obtenção do entendimento da entidade e seu meio ambiente, incluindo o controlo interno da empresa, no sentido de identificar e avaliar os riscos de distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erros nos níveis das DF's e das afirmações.

Assim, o auditor pode reduzir o RA através da identificação e da avaliação do risco de distorções, respondendo de acordo com esse risco de modo a situá-lo num nível aceitável.

De acordo com a ISA 320 – *Materiality in Planning and Performing an Audit* (Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria), o auditor tem a responsabilidade de aplicar o conceito de materialidade no planeamento e na realização de uma auditoria de demonstrações financeiras.

Assim, com base na ISA 320:

- ✓ *“As distorções, incluindo as omissões, são consideradas materiais se se esperar que, individualmente ou em conjunto, influenciem as decisões económicas tomadas pelos utentes com base nas demonstrações financeiras;*
- ✓ *Os julgamentos acerca da materialidade são feitos à luz das circunstâncias envolventes e são afetados pela dimensão ou natureza de uma distorção ou pela combinação de ambas; e*
- ✓ *Os julgamentos sobre questões que sejam materiais para os utentes das demonstrações financeiras baseiam-se na consideração das necessidades comuns de informação financeira dos utentes como um grupo. Não é considerado o possível efeito de distorções sobre utentes individuais específicos, cujas necessidades podem variar amplamente”.*

Em resumo, **a informação é material** se a sua omissão ou distorção puderem influenciar as decisões dos utentes, tomadas com base nas demonstrações financeiras.

No entanto, à medida que as distorções se aproximarem da materialidade, o risco de as demonstrações financeiras estarem materialmente distorcidas também aumenta, assim, o auditor deve avaliar o efeito das distorções não detetadas na conclusão a retirar sobre a adequação das DF's.

Por fim, atendendo-se às teorias expostas, enquanto a materialidade tem a ver com uma medida de precisão, o risco de auditoria está relacionado com uma medida de credibilidade.

1.7. A necessidade de informação financeira credível

Atendendo às mutações constantes de uma economia globalizada e à crescente competitividade entre as empresas no sentido de se manterem no mercado, independentemente do seu ramo de atividade, procurando a maximização dos lucros, torna-se cada vez mais premente a necessidade de se tomar decisões acertadas dentro das empresas. A informação surge como um recurso vital à sobrevivência das organizações, permitindo minimizar a incerteza no momento de tomada de decisão.

Nesta linha de pensamento, a informação é uma necessidade quotidiana, quer no campo pessoal, quer a nível empresarial. De acordo com Costa & Alves (2013, p. 41), referenciados por Bravo (2015) *“em todos os atos da nossa vida, mesmo nos mais elementares, precisamos de informação, a qual constituindo um dos principais vetores da sociedade atual, se torna mesmo vital para a tomada de decisão”*.

Assim, em termos gerais podemos afirmar que qualquer tipo de informação financeira deve ser credível, de forma a que as pessoas a quem se destina, possam dela retirar conclusões idóneas.

Hoje considera-se que existem diversas pessoas envolvidas nas demonstrações financeiras, como sejam: as que a preparam, as que a auditam, as que analisam e as que a utilizam. Na visão de Costa (2017), de todas essas pessoas, são sem dúvida as últimas as mais importantes (as que a utilizam), ou seja, são os utilizadores que devem ser privilegiados, uma vez que esperam que as DF's, sejam preparadas com o fim de proporcionar informação que seja útil na tomada de decisão, como por exemplo:

- a) Decidir quando comprar, deter ou vender um instrumento em capital próprio;
- b) Avaliar a responsabilidade da gestão;
- c) Avaliar a capacidade da empresa em pagar remunerações e de proporcionar outros benefícios aos seus trabalhadores;
- d) Determinar as políticas fiscais;
- e) Determinar os lucros e os dividendos distribuíveis;
- f) Preparar e utilizar as estatísticas em que a empresa se insere.

Tendo por base o mencionado anteriormente, podemos resumir os utilizadores a quem é destinada a informação, no quadro abaixo.

Tabela 2 - Utilizadores da informação financeira

Os utentes	Necessidade da informação
Órgãos de gestão	Tendo em conta as diferentes responsabilidades, vai permitir fazer o planeamento e tomar decisões.
Investidores e acionistas	No sentido de determinar a capacidade de a empresa pagar os seus dividendos e reembolsar os créditos
Trabalhadores	Avaliam a estabilidade e rendibilidade da entidade e a sua capacidade em proporcionar remunerações / subsídios.
Fornecedores	Ponderam o risco de crédito e a capacidade da empresa fazer face às dívidas.
Clientes	Pela continuidade da empresa, especialmente se forem dependentes dela.
Estado e público em geral	No sentido de afetação de recursos, a regulação da atividade comercial e para implementação de política tributária com base no rendimento nacional.

Fonte: Elaboração própria com base em Bravo (2015), Costa (2017) e Santos (2016).

Deste modo, devemos realçar que a responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras das empresas, cabe aos respetivos órgãos de gestão (Conselhos de Administração, Gerência ou equivalente). Por seu lado, a auditoria financeira surge como forma de dar credibilidade à informação constante nas DF's. Neste contexto, toda a informação financeira deriva da elaboração das DF's, as quais devem apresentar uma imagem verdadeira e apropriada atendente à situação financeira da entidade.

Assim, segundo Almeida (2012), Bezerra (2012) e Rodrigues (2011), citados na dissertação de Santos (2016) a informação é preparada com o intuito de proporcionar dados úteis para o processo de tomada de decisão, para corresponder às necessidades comuns da maior parte dos seus utilizadores. Porém, é da responsabilidade dos administradores a apresentação das demonstrações financeiras.

Ainda no que concerne à informação financeira, um outro aspeto relevante será referente às características qualitativas dessa informação, aspeto a tratar no ponto seguinte.

1.7.1. Características Qualitativas da informação financeira

Toda a informação financeira deve possuir determinadas características qualitativas, as quais são designadas como atributos que a tornam útil. Assim, considera-se a existência das seguintes características qualitativas, de acordo com Rodrigues & Albuquerque (2015), que nos trazem uma visão atualizada e consistente desta matéria. Os autores agrupam as características em dois grupos:

1. Características principais ou fundamentais

- a) **A representação fidedigna** (que substitui a fiabilidade): Considerado como um atributo que torna a informação isenta de erros, completa e neutra.
- b) **Relevância**: uma informação torna-se relevante, se a sua omissão influenciar as tomadas de decisões económicas e financeiras dos utilizadores, tomadas com base nas DF's.

2. Características secundárias ou de reforço

- a) **Compreensibilidade**: os utilizadores das DF's devem compreender o seu significado para analisarem a informação com razoável diligência.
- b) **Comparabilidade**: deve permitir que os utilizadores das DF's identifiquem semelhanças e diferenças no tempo e no espaço, ou seja, compararem as DF's com as anteriores da entidade e de outras entidades.
- c) **Verificabilidade**: Permite verificar se a informação representa os fenómenos económicos ou outros que pretende representar e se foi aplicado um método de reconhecimento, mensuração ou apresentação sem erros materiais.
- d) **Tempestividade**: Balanceamento entre benefícios e custos.

Por fim, estas características aplicam-se a toda a informação financeira e não financeira que seja relatada, incluindo a histórica, a prospetiva e respetivas notas explicativas.

1.8. Resumo do capítulo

A pesquisa efetuada permitiu-nos analisar a evolução da auditoria financeira e a sua profissão como tal, o que ajudou, de certa forma, a obter maior conhecimento desta área do saber e das normas que orientam a atividade da auditoria financeira em termos internacionais.

Assim sendo, os principais elementos destacados foram os seguintes:

- Buscou-se conceituar a auditoria financeira que se definiu como uma verificação ou exame acerca da IF por um auditor competente e independente, com objetivo de expressar uma opinião sobre as DF's e destacou-se também os outros tipos de auditoria e o seu contexto histórico.
- Abordaram-se ainda temas como a responsabilidade do auditor e dos gestores. Enquanto aos primeiros cabe expressar uma opinião sobre se as DF's foram elaboradas em todos os aspetos relevantes de acordo com a estrutura conceptual de relatório financeiro aplicável, aos segundos (os gestores) caberá a responsabilidade de preparar tais DF's.
- Tratou-se dos normativos de auditoria no ponto de vista global, no qual temos as Normas Internacionais de Auditoria e os códigos de ética e deontologia profissional. De um modo geral, esses normativos constituem um referencial fundamental para as empresas que pretendem garantir serviços de auditoria com qualidade e maior credibilidade, bem como, disciplinar os profissionais a pautarem a sua atividade de forma competente e independente;
- Seguidamente abordaram-se os processos de auditoria, tendo sido destacadas as cinco fases destes processos: aceitação ou continuidade do cliente, planeamento da auditoria, obtenção de prova de auditoria, conclusão e avaliação da auditoria e a emissão do relatório. Referenciou-se a importância dos sistemas de controlo interno, uma responsabilidade dos órgãos de gestão, e que se constituem como um importante guia de trabalho para o auditor.
- Por fim, fez-se menção ao Risco e Materialidade em auditoria, assim como, a necessidade da informação financeira credível para a tomada de decisão por parte dos utentes.

Após a apresentação dos principais conceitos de Auditoria e do enquadramento geral do tema, permitindo a contextualização do mesmo, o capítulo seguinte servirá para apresentar a realidade situacional da auditoria no contexto angolano.

2. Situação da auditoria Financeira em Angola

Este ponto tem como objetivo fazer-se uma breve resenha histórica da auditoria em Angola, a condução do exercício da atividade de auditoria nos setores público e privado, bem como, as normas em vigor que regulam a profissão de um auditor.

2.1. Breve resenha histórica da auditoria em Angola

As organizações, em muitas sociedades, produzem e divulgam informações tendo como base a transparência. Por sua vez, procuram, também, aplicar com rigor as normas de auditoria, por forma a certificarem as suas informações, as quais são essenciais para sustentar as decisões tomadas pelos utentes, transmitindo-lhes confiança.

Este processo que antecede a procura de transparência e credibilidade das informações produzidas pelas organizações, aliada à globalização das economias, está na base do aparecimento e desenvolvimento das normas de auditoria.

É difícil falar-se de auditoria em Angola, sem mencionar Portugal. De facto, como resultado da construção de estradas, pontes, caminhos de ferro e indústrias, Portugal sentiu a necessidade, no período colonial, de fiscalizar as atividades das empresas instaladas em Angola.

Entretanto, a profissão de auditor foi regulamentada pela primeira vez em 1972 e, tal como em Inglaterra em resultado da revolução industrial, teve o seu surgimento como é conhecida hoje. Em Angola, o surgimento da mesma embora de forma rudimentar, deveu-se ao colonialismo português.

Com as transformações sociais operadas no decurso do século XX, em virtude dos quais o Estado passou a assumir novas funções inclusive, produtivas no sentido de satisfazer as necessidades coletivas, provocou um elevado aumento das despesas públicas e consequentemente o endividamento público sem, contudo, implicar um aumento da qualidade dos serviços públicos prestados aos cidadãos.

É assim, que Angola se abriu ao investimento estrangeiro, permitindo que empresas oriundas do mundo todo passassem a operar em vários segmentos de negócio, com maior incidência no do petróleo.

Desta forma, como consequência do regime económico anteriormente adotado e da crise que assolava o país, o Estado viu-se obrigado a recorrer ao financiamento do Banco Mundial (BM) e Fundo Monetário Internacional (FMI). Este último passou a exigir que as contas dos institutos e das empresas públicas fossem auditadas pelos seus especialistas, como garantia de que os fundos alocados ao Estado estavam a ser usados corretamente. É neste âmbito, que as empresas como Sonangol e Banco Nacional de Angola, a partir do ano de 1991, começam a ser objeto de auditoria de firmas internacionais como é o caso da *Price, Waterhouse, & Coopers* e da *Ernest & Young*.

Passados alguns anos, isto é, em 2001, o Estado Angolano no âmbito do projeto sobre normas de contabilidade e auditoria, desenvolvidas com o objetivo de aperfeiçoar tais atividades no país, introduziu um regime de obrigatoriedade da sua aplicação, criando duas resoluções:

- Resolução nº 6/01 de 6 de março para empresas públicas e mistas, as quais começaram a apresentar as suas contas a partir de 2002, auditadas por um perito contabilista inscrito na OCPCA que representa os contabilistas e peritos contabilistas em Angola; e
- Resolução nº 7/01 de 6 de março, criada com o objetivo de promover a qualidade e a fiabilidade da informação financeira das empresas, através do estabelecimento de um adequado sistema de preparação de contas, bem como, a criação de um regime que exige auditoria obrigatória, zelando sempre pela competência técnica e independência, as quais são conferidas por uma organização profissional (a OCPCA).

Assim, com o propósito de salvaguardar o interesse público sobre a prevenção e combate à fraude e evasão fiscal, o Estado passou a ter um diploma legal que fiscalizasse a tributação das atividades dos grandes contribuintes em relação ao Imposto Industrial, através da realização de auditorias às contas dos exercícios económicos de 2000 e 2001, com base nas declarações fiscais apresentadas pelos mesmos (Resolução nº 7/01, art.º 1º).

Para a efetivação e implementação dos projetos referidos (criação de Leis e diplomas), o Ministério das Finanças, órgão que tutelava a atividade de auditoria, contou com auditores independentes e idóneos na matéria, selecionados por uma comissão técnica nomeada pelo mesmo.

Nesta ótica, as firmas de auditoria selecionadas tinham que observar alguns requisitos para a realização de auditorias tributárias (art.º 4º da Resolução nº 7/01 de 6 de março), devendo:

- a) Tratar-se de entidade que reúna as condições de qualificação, segundo os critérios e práticas internacionais;
- b) Estar registada e licenciada, pela direção competente do Ministério das Finanças, para o exercício da atividade de auditoria;
- c) Dispor de pessoal técnico suficiente e devidamente habilitado para o volume e natureza da atividade;
- d) Possuir escritório ou outra forma de representação permanente no País;
- e) Possuir a sua situação fiscal regularizada em Angola;
- f) Ter domínio da língua portuguesa;
- g) Ter conhecimento efetivo do sistema fiscal angolano.

Ainda de acordo com o art.º 5º da mesma resolução, as entidades contratadas para a realização dos trabalhos de auditorias tributárias, devem possuir as suas próprias regras de ética e deontologia profissional, tendo em consideração os padrões e princípios internacionais, bem como, respeitar o enquadramento legal e institucional da atividade no território nacional.

Perante este facto, com a existência dessas duas resoluções, a atividade e a profissão de auditoria ganhou mais espaço no contexto nacional, passando assim, as empresas obrigadas a certificação legal de contas, a terem a auditoria como uma ferramenta indispensável no processo de tomada de decisão e um instrumento que visa a salvaguarda do interesse público de prevenção e combate à evasão fiscal, bem como à transparência das informações financeiras.

Com o alcance de alguma tranquilidade em 2002, que se traduziu em alguma estabilidade económica, o país passou a registar taxas de crescimento económico na ordem dos dois dígitos. Em 2007, a taxa de crescimento do PIB foi de 24.4%, facto que se justifica pelo crescente número de empresas que se instalou no país.

Com a criação da bolsa de valores em 2005, como resultado do crescimento económico e perspectivas de melhorias do setor financeiro, várias empresas foram-se instalando no mercado angolano, aproveitando as oportunidades de negócio que o país possui.

No entanto, como consequência das situações mencionadas anteriormente, dentro das grandes empresas ou firmas de auditoria que prestam serviços nesta área, destacam-se as *Big Four*:

- ✓ KPMG Angola, auditores e consultores, S.A;
- ✓ *Price Waterhouse*;
- ✓ *Ernest & Young*; e
- ✓ *Delloite Touch Tohmatsu*.

Finalmente, já é uma realidade falar-se de auditoria financeira em Angola, tudo fruto da crise económica e financeira, que assolou o país, desde o segundo semestre de 2014. Desde então, o Estado viu-se obrigado a recorrer às auditorias das DF's das organizações públicas e privadas, no sentido de salvaguardar o interesse público.

Tendo em conta os factos expostos, o Estado nomeou o Tribunal de Contas (TC) como órgão máximo de controlo das finanças públicas, tendo como tarefas decretar a realização de auditorias às instituições públicas. A OCPCA é responsável pela realização de auditorias às DF's das empresas privadas. Ao longo do trabalho tratar-se-á do papel de cada uma dessas instituições.

2.2. Auditoria Financeira no Setor Público

Apesar de este trabalho versar essencialmente sobre os processos de auditoria na perspectiva das empresas privadas, parece-nos oportuno apresentar o

enquadramento da auditoria financeira que é realizada no setor público em Angola, tópico que será desenvolvido seguidamente.

O controlo externo da gestão dos fundos públicos é uma das missões de alguns Estados. Missão essa que tem vindo a aumentar devido às exigências dos contribuintes ou cidadãos, que nos dias de hoje exigem rigor, responsabilidade e transparência no exercício daquela gestão.

Com as reformas efetuadas pelas administrações públicas, tem resultado uma nova postura do Estado perante o cidadão, onde o papel dos gestores do setor público é agora de maior realce, devem gerir os recursos postos a sua disposição, de uma forma eficiente e eficaz.

De acordo com Serra (2016) *“num cenário, como o atual, de grande crise económica e financeira, a capacidade da auditoria pública, como ferramenta para garantir a transparência da gestão pública, tem sido posta à prova”*.

Segundo a Organização Internacional das Instituições Superiores de Auditoria (INTOSAI), define-se auditoria como *“exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas”*.

Em Angola, a responsabilidade da auditoria externa ou financeira, no setor público, está a cargo do TC, visto como um dos muitos mecanismos de controlo que estão ao dispor do mesmo, mediante os termos da alínea d) do artigo 6º em conjugação com o artigo 78º, ambos da lei nº 13/10, de 9 de julho, instrumento jurídico que substitui a Lei nº 5/96 de 12 de Abril.

Com o efeito, determinam estas normas que, compete ao TC a fiscalização da atividade financeira do Estado e demais entidades previstas no art.º. 2º da presente lei e, nomeadamente *“realizar por iniciativa própria, inquéritos e auditorias de natureza contabilística, financeira e patrimonial sujeitas à sua jurisdição”*.

A realização da auditoria enquadra-se no contexto da verificação externa das contas, estabelecida no artigo nº 77 da Lei nº 13/10, de 9 de julho (Lei orgânica do Processo do Tribunal de Contas).

O TC, no âmbito da ordem jurídica angolana, exerce controlo financeiro em todo o território nacional e no estrangeiro, nomeadamente: nos órgãos de soberania do Estado e seus serviços; nos órgãos da administração central; nos governos provinciais; nas administrações municipais e demais órgãos ou serviços da administração local do Estado, incluindo os fundos autónomos; nas empresas públicas e nas sociedades de capitais maioritariamente públicos; nas associações públicas e privadas, desde que tenham subsídios do estado para o seu cabal funcionamento (artigo 2º e suas alíneas, Lei nº 13/10, de 9 de julho).

Neste sentido, encontramos também que as mesmas entidades estão sujeitas à prestação de contas, de acordo com o artigo 10º desta Lei (Lei nº 13/10, de 9 de julho).

Quanto às competências do TC destacam-se com maior realce: emitir parecer sobre as Contas Gerais do Estado (CGE), sempre que solicitado pela Assembleia Nacional; julgar as contas dos serviços e das entidades sujeitas à sua jurisdição; fiscalizar, preventivamente, a legalidade dos atos e dos contratos geradores de despesas ou que representem responsabilidade financeira das entidades que se encontram sob a sua jurisdição; realizar, por iniciativa própria ou da Assembleia Nacional, inquéritos e auditorias de natureza contabilística, financeira ou patrimonial às entidades sujeitas à sua jurisdição (artigo 6º e suas alíneas, Lei nº 13/10, de 9 de julho).

No âmbito da CGE, cabe ao TC acompanhar: o cumprimento da Lei do Orçamento Geral do Estado (OGE) e demais legislação complementar; a atividade financeira do Estado, nos domínios das receitas, das despesas, da tesouraria e dos créditos públicos; as responsabilidades diretas ou indiretas do Estado, incluindo a concessão de avales e garantias; o inventário do património do Estado; as subvenções, os subsídios, os benefícios fiscais, os créditos e outras formas de apoio concedidas pelo Estado (artigo 7º e suas alíneas, Lei nº 13/10, de 9 de julho).

Em termos de trabalho o TC funciona, em plenário, nas sessões de câmaras, em sessões diárias de vistos e sessões regionais e provinciais. O Plenário funciona com cinco juízes efetivos, desde que se inclua o seu presidente ou delegação, o vice-presidente, e suas competências estão tipificadas no artigo 12º e suas alíneas (Lei nº 13/10, de 9 de julho).

Para a 1ª câmara, compete-lhe segundo o artigo 13º e as demais alíneas (Lei nº 13/10, de 9 de julho), julgar sobre a concessão ou recusa de vistos de todos os processos sujeitos a fiscalização preventiva ao passo que, na 2ª câmara, compete-lhe julgar as contas dos serviços e dos organismos sujeitos à sua jurisdição, emitir as instruções relativas ao modo como foram apresentadas as contas, assim como, a aplicação de multas.

Internamente o TC para o seu normal funcionamento, conta com os gabinetes de apoio ao Presidente e Vice-presidente, destacando a Direção dos Serviços Técnicos, Direção dos Serviços Administrativos e a Secretária do Tribunal. A Direção dos Serviços Técnicos, segundo os artigos 41º, 42º e 43º e suas alíneas (Lei nº 13/10, de 9 de julho), é dirigida por um diretor nacional, que tem a responsabilidade de organizar os processos para apreciação e decisão em Tribunal, emitir relatórios sobre a Conta Geral do Estado, bem como, realizar a verificação de contas mediante uma auditoria às mesmas. À Direção dos Serviços Administrativos, compete a execução das atividades que assegurem a gestão administrativa e financeira, assim como, a gestão do pessoal e do património. À Secretária do Tribunal compete prestar quaisquer informações que lhe sejam solicitadas pelo Presidente.

2.2.1. Fiscalização Orçamental

No que diz respeito à fiscalização dos orçamentos postos à disposição das instituições sob sua tutela para o funcionamento das mesmas, foram criados dois tipos de fiscalização: preventiva e sucessiva.

✓ Fiscalização preventiva

A fiscalização preventiva tem por fim verificar se os atos e os contratos a ela sujeitos estão conforme as leis vigentes e, se os encargos deles decorrentes têm cabimentação orçamental. A fiscalização preventiva é exercida através do

visto, da sua recusa ou da declaração de conformidade (art.º 8º e suas alíneas, Lei nº 13/10, de 9 de julho).

✓ **Fiscalização sucessiva**

O TC sentencia os dados contabilísticos das entidades ou dos organismos sujeitos à sua jurisdição, com o objetivo de analisar a legalidade e a regularidade da obtenção das receitas e da realização das despesas, bem como, tratando-se de contratos, verificar, ainda, se as suas condições foram as mais vantajosas no momento da sua celebração. Em sede de fiscalização sucessiva, o Tribunal aprecia, também, a gestão económica, financeira e patrimonial das entidades sujeitas à sua jurisdição (art.º 9º e suas alíneas, Lei nº 13/10, de 9 de julho).

2.2.2. Verificação externa das contas

Relativamente ao processo de verificação externa das contas, a mesma é realizada mediante uma auditoria adotada pela Direção dos Serviços Técnicos, com base nas normas de auditoria e de procedimentos aprovados pelo plenário do Tribunal de Contas e culmina, com a apresentação de um relatório no qual consta: a entidade fiscalizada; os responsáveis pela representação e gestão financeira das contas; a demonstração referida no n.º 2 do artigo 75.º o juízo sobre a legalidade das operações examinadas; a descrição das situações suscetíveis de traduzir eventuais casos de infrações financeiras; a apreciação da economia, da eficiência e da eficácia da gestão financeira; os métodos e as técnicas de verificação utilizados; a opinião dos responsáveis, nos termos previstos no n.º 3 do artigo 17.º da presente lei; recomendações para serem supridas as deficiências de gestão, organização e funcionamento dos organismos ou entidades; emolumentos e outros encargos devidos pela entidade fiscalizada (art.º 75º, 77º e 78, Lei nº 13/10, de 9 de julho).

2.2.3. Processo de Planificação das auditorias externas

A programação das auditorias das entidades segundo o artigo 6º da Lei nº 13/10, de 9 de julho, é feita mediante um Plano Anual de Atividades (PAA) aprovado pelo Tribunal, obedecendo aos seguintes critérios: a) a avaliação da execução do relatório de atividades do ano findo; b) proposta dos venerados juízes conselheiros; c) as propostas da Direção Técnica; d) e, ainda, aquelas que surgem fruto das denúncias que são enviadas ao Tribunal.

Quanto ao processo de auditoria levado em consideração pelo Tribunal de Contas em Angola, começa-se sempre pelo:

- ✓ Planeamento;
- ✓ Preparação;
- ✓ Realização; e
- ✓ Relato.

Em termos dos instrumentos jurídicos utilizados pelos auditores do Tribunal de Contas com vista à realização de auditorias externas das contas públicas, os mesmos estão alicerçados nas organizações internacionais, os órgãos responsáveis por emitir normas que regem a atividade de auditoria no âmbito das instituições estatais, como:

- ✓ Organização Internacional das Instituições Superiores de Auditoria - INTOSAI;
- ✓ Organização Africana de Instituições Superiores de Auditoria - AFROSAI-I; e
- ✓ Instituições Superiores de Auditoria dos Países de Desenvolvimento da África Austral - SADCOSAL.

1

¹**INTOSAI** – é uma organização não-governamental com *status* consultivo especial no Conselho Económico e Social das Nações Unidas (ECDSOC), trata-se de uma instituição que cria Normas Internacionais de Auditoria Externa para os governos, na qual fornece mecanismos para as várias Instituições Superiores de Controlo, para melhorarem na execução das auditorias externas públicas a nível mundial.
(https://pt.wikipedia.org/wiki/Organiza%C3%A7%C3%A3o_Internacional_de_Entidades_Fiscalizadoras_Superiores)

AFROSAI – Órgão que formula princípios orientadores de auditoria financeira publica aos Estados Africanos, criando mecanismos que permitam aos mesmos terem ideias de como os recursos devem ser gerenciados, para haver melhor transparência na gestão dos fundos públicos. (*This publication was compiled by The African Organisation of Supreme Audit Institutions (AFROSAI). 2015-2020 – Estrategic PPlan, 29 de outubro de 2014.*)

Portanto, dada a experiência desses organismos, o Tribunal de Contas Angolano, tem procurado parcerias no sentido de melhorar a qualificação dos seus quadros, auxiliando-os no desempenho do seu estatuto como órgão de controlo externo (Relatório do Tribunal de Contas de Angola, 2012).

Com o propósito de melhorar os serviços prestados pelo Tribunal de Contas e, na prática, a realização das auditorias externas, foi criado o Sistema Integrado de Gestão do Tribunal de Contas (SIGTC). Neste contexto, o sistema tem a finalidade de possibilitar a automatização dos procedimentos de auditoria e fiscalização, constituindo-se um sistema de controlo externo da gestão pública mais completo entre os que existem ao nível internacional.

Ainda de acordo com o TC, o SIGTC apresenta indicadores de gerência para a tomada de decisão sobre a formulação dos programas de trabalho de natureza preventiva e sucessiva, a partir do acompanhamento permanente dos níveis de cumprimento das normas do controlo interno por parte dos gestores pertencente ao setor administrativo público.

A título de resumo, importa realçar que a atividade da auditoria no seu todo em Angola, foi autorizada pela Resolução nº 6/01 de 6 de março e Resolução nº 7/01 de 6 de março, no âmbito da administração pública do Estado. Começaram a ser auditadas as contas do Banco Nacional de Angola (BNA) e a maior empresa estatal angolana - Sociedade Nacional de Combustíveis de Angola (SONANGOL), apenas num determinado período, devido ao conflito armado que existia no país. Desde então, nunca mais se ouviu falar de auditoria das empresas públicas, privadas e mistas.

Neste sentido, verificou-se um crescimento de corrupção no país durante anos, pelas instituições públicas. Quanto ao SIGTC agora criado, não se sabe, ao certo, se está em funcionamento como foi enunciado pelo Tribunal de Contas, pois falta essa confirmação, que está pendente de estudos futuros. No

SADCOSAI – é uma organização da Africa Austral que tem a missão de emitir normas internacionais de auditoria externa, para os países membros, com o propósito de apoiá-los no processo de independência, autoridade e transparência na fiscalização das finanças públicas, proporcionando-lhes também melhores políticas e práticas de controlo que afetam na eficácia e eficiência das mesmas. (Tribunal Administrativo de Moçambique. *A independência dos Tribunais de Contas*, julho de 2004. Maputo).

entanto, espera-se que com o novo Governo, a fiscalização das contas públicas seja uma realidade, visto que o objetivo é eliminar a corrupção no país, e com isso atrair mais investidores internacionais, contribuindo para o desenvolvimento económico.

2.3. Auditoria Financeira no setor Privado

Tendo em consideração os argumentos constantes na Resolução nº 7/01 de 6 de março, entre a data de entrada em vigor do referido diploma e a data em que o mesmo passou a produzir efeitos, houve necessidade de atualização dos profissionais ligados ao ramo e à instalação da entidade representativa dos contabilistas e peritos contabilistas (auditores): a OCPCA Ordem dos Contabilistas e Peritos Contabilistas de Angola. A esta entidade caberá a responsabilidade de disciplinar o acesso ao exercício da profissão, tarefa que até então estava sob tutela do Ministério das Finanças.

Assim, no sentido de dar maior liberdade e credibilidade a essas duas profissões, no contexto nacional e internacional, o governo Angolano publicou no Diário da República de Angola (DRA), a Lei nº 3/01 de 23 de março, conhecida como lei da Contabilidade e Auditoria; e a Lei nº 10/01 de 31 de maio, conhecida como a Lei que veio alterar a figura de técnico de contas aprovado e moldado pelo Decreto Presidencial nº 232/10 de 11 de novembro. O Estatuto da Ordem dos Contabilistas e Peritos Contabilistas de Angola e respetiva alteração está publicado no Decreto Presidencial nº 318/14 de 28 de novembro, hoje designado por “Estatuto”.

Este Estatuto foi criado com o intuito de regulamentar as funções de Contabilista e Perito Contabilista, como medida indispensável e necessária, tendo em conta o desenvolvimento económico e financeiro nacional, bem como, para todos os agentes económicos nos quais, se inclui o Estado, enquanto entidade diretamente interessada na informação financeira emitida por esses profissionais, no que diz respeito às DF's apresentadas pelas diversas empresas.

A OCPCA, como é designada atualmente, é uma pessoa coletiva de direito público, de âmbito nacional, dotada de personalidade jurídica e

autonomia administrativa, financeira e patrimonial, à qual compete representar e defender os interesses profissionais dos seus membros, no que concerne à dignidade e prestígio da função, bem como superintender em todos os aspetos relacionados com o exercício da profissão (art.º 1º do Estatuto).

Nestes termos, segundo o art.º 3º, nº 1, do Estatuto, constituem objetivos da ordem:

- a) Promover e zelar pelo respeito dos princípios éticos e deontológicos e defender os interesses, diretos e prerrogativos dos seus membros;
- b) Promover e contribuir para a formação profissional, dos seus membros, através de cursos, colóquios, conferências, seminários e cursos de atualização, bem como promover o acesso à profissão;
- c) Definir normas e esquemas técnicos de atualização;
- d) Colaborar ao nível do ensino das disciplinas de contabilidade e auditoria, na formulação dos planos curriculares dos cursos;
- e) Organizar e manter o registo atualizado e cadastro dos seus membros;
- f) Certificar, sempre que tal for solicitado, que os seus membros se encontram no pleno exercício da sua capacidade funcional, nos termos deste Estatuto e demais legislações aplicáveis;
- g) Estabelecer um regime de estágio e exames para os candidatos a contabilistas e peritos contabilistas;
- h) Colaborar com quaisquer entidades nacionais ou estrangeiras, no fomento e realização de estudos, investigação e trabalhos que visem o aperfeiçoamento de assuntos de natureza contabilística e fiscal;
- i) Propor às entidades, legalmente competentes, medidas relativas à defesa da classe profissional e dos seus interesses;
- j) Exercer jurisdição disciplinar sobre os seus membros;
- k) Estabelecer princípios e normas de ética e deontologia profissional;
- l) Defender os direitos de exclusividade dos títulos profissionais dos seus membros;

- m) Colaborar com as demais entidades da administração pública na prossecução de fins de interesse público relacionada com as questões profissionais;
- n) Efetuar audição obrigatória, não vinculativa, na elaboração de propostas de legislação relacionadas com as questões ligadas às profissões da ordem;
- o) Exercer as demais funções que lhe são atribuídas pelo presente Estatuto e por outras disposições legais.

Ainda com base neste artigo, são objetivos da Ordem:

- Para a defesa da dignidade e do prestígio dos seus membros e das funções atribuídas, a ordem pode intervir como assistente dos processos judiciais em que seja parte um dos seus membros; e
- Constituem, também, objetivos da ordem, a sua filiação em organismos internacionais, nomeadamente, na *International Federation of Accountants* (IFAC) e no organismo regional *Eastern Central and Southern African Federation of Accountants* (SAICA). Desta forma, pode fazer-se representar e/ou participar em congressos e reuniões de carácter técnico ou científico.

No presente Estatuto, só se torna membro da Ordem a pessoa singular ou coletiva que esteja inscrita na ordem, para o exercício da profissão, realizada nos termos do estatuto e que estejam no pleno gozo dos seus direitos (art.º 4º).

Em termos de estrutura funcional da Ordem, esta é composta pelos seguintes Órgãos: Assembleia Geral; Conselho Diretivo; Conselho Fiscal; Conselho de Inscrição; Conselho Disciplinar; Conselho Técnico de Auditoria; Conselho Técnico de Contabilidade e Seções regionais ou provinciais.

Em termos de responsabilidade compete a estes, o seguinte:

✓ **Assembleia Geral**

Sendo o órgão máximo da Ordem, compete-lhe dirigir toda a atividade; eleger os órgãos internos; aprovar os relatórios de contas de cada exercício; aprovar o

plano de atividade e o orçamento de cada exercício; aprovar regulamentos necessários ao exercício da atividade da ordem, entre outras responsabilidades (ver artigos 12º, 13º, 14º e 15º, Decreto Presidencial nº 318/14 de 28 de novembro). Para todos os efeitos, é encabeçado por um Presidente, e todos os órgãos que compõem a ordem são eleitos pelo escrutínio secreto, exceto as Seções regionais ou provinciais.

✓ **Conselho Diretivo**

É composto por um presidente, um vice-presidente e quatro vogais efetivos, dos quais, um será secretário e o outro tesoureiro. Compete a este órgão representar a Ordem tendo em conta o emanado pelo seu presidente, superintender nos serviços administrativos da Ordem, elaborar até 30 de novembro de cada ano os projetos e planos de atividade e orçamentos para o ano civil seguinte. Apresentar, mensalmente, ao Conselho Fiscal os balancetes do razão e, anualmente, o balanço e a demonstração de resultados da Ordem, participar ao Ministério das Finanças as penas de suspensão e de expulsão aplicadas aos membros, entre outras (Seção II, artigos 22º, 23º e 24º e suas alíneas, Decreto Presidencial nº 318/14 de 28 de novembro).

✓ **Conselho Fiscal**

Representado por um presidente e dois vogais eleitos em Assembleia Geral. Compete a este: fiscalizar o cumprimento das disposições do Estatuto relativas à Ordem e das deliberações que sejam validamente tomadas pelos seus órgãos; acompanhar a atuação do Conselho Diretivo; emitir parecer sobre os relatórios de contas do Conselho Diretivo; e de um modo geral fiscalizar as atividades administrativas exercidas por este; elaborar anualmente relatórios sobre a sua atividade de fiscalização, entre outros (Artigos 25º, 26º e 27º, Decreto Presidencial nº 318/14 de 28 de novembro).

✓ **Conselho de Inscrição**

Dirigido por um presidente, um vice-presidente e por três vogais, eleitos em Assembleia Geral. Compete-lhe verificar a regularidade e as condições de acesso, duração e tramitação do estágio; averiguar as condições para obtenção da qualificação de Contabilista e Perito Contabilista; verificar as condições para o exercício da atividade de Contabilista e Perito Contabilista;

inscrever os requerentes nas condições legalmente exigidas; organizar, atualizar e publicar as listas desses profissionais; fixar as taxas e emolumentos a cobrar pelos requerentes que lhe sejam dirigidas, entre outras. De realçar que em termos de funcionalidade uma das tarefas fundamentais é a de promover a publicação anual em Diário da República, até finais do mês de janeiro, a lista atualizada dos membros da Ordem (artigos 28º, 29º, 30º e 31º, Decreto Presidencial nº 318/14 de 28 de novembro).

✓ **Conselho Disciplinar**

Constituído por um presidente e quatro vogais. No que diz respeito às suas responsabilidades, compete a este, instruir processos disciplinares, bem como propor as sanções a aplicar; dar parecer sobre as reclamações das entidades a quem os membros prestam serviços; proceder às averiguações que entenda necessárias, tendentes a fiscalizar a atividade dos seus membros em termos dos princípios técnicos e deontológicos; elaborar projetos de regulamentação de controlo de qualidade e submeter a votação ao Conselho Diretivo, entre outras (artigos 32º, 33º e 34º, Decreto Presidencial nº 318/14 de 28 de novembro).

✓ **Conselho Técnico de Contabilidade**

Este órgão funciona com um presidente e quatro vogais eleitos em Assembleia Geral. As suas reuniões também poderão ser mensais sempre que o presidente ou dois dos seus vogais o solicitarem. Compete-lhe conduzir toda a atividade técnico-profissional da Ordem em matérias de contabilidade nomeadamente: elaborar projetos de normas técnicas relacionadas com a área e submeter à Assembleia Geral; colaborar com o Conselho de Auditoria no desempenho das funções que lhe estão atribuídas; apresentar sugestões tendentes à atualização e clarificação dos princípios atribuídos e dos códigos fiscais; propor ao Conselho Diretivo a constituição de comissões técnicas de estudo (necessárias ao cabal êxito da profissão); fomentar estudos que visem o aperfeiçoamento das doutrinas e das técnicas contabilísticas e promover sua divulgação e análise pelos membros, entre outras (artigos 35º, 36º e 37º, Decreto Presidencial nº 318/14 de 28 de novembro).

✓ **Conselho Técnico de Auditoria**

Constituído por um presidente e quatro vogais eleitos pela Assembleia Geral. Dentro das responsabilidades emanadas salientam-se as seguintes: organizar toda atividade técnica e profissional da Ordem, em matéria de auditoria; elaborar projetos relacionadas com as normas de auditoria e submeter à Assembleia Geral para aprovação; fomentar estudos de investigação e efetuar trabalhos que visem o aperfeiçoamento das doutrinas e das técnicas de auditoria; efetuar a sua divulgação e análise pelos membros da Ordem; sugerir ao Conselho Diretivo a constituição de comissões técnicas de estudo, necessários ao cabal desempenho das funções (artigos 38º, 39º e 40º, Decreto Presidencial nº 318/14 de 28 de novembro).

Com a constituição da ordem, a quem cabe a responsabilidade de defender o interesse dos profissionais, e a criação do Estatuto, o país passou a ter mais credibilidade no contexto internacional.

Contudo, muitas ações têm sido desenvolvidas em função dos objetivos propostos no Estatuto. A nível de formação profissional, têm sido promovidos cursos de atualização uma vez por ano; seminários e colóquios, com objetivo de dotar os profissionais de melhores competências para o rigoroso desempenho das suas funções.

2.3.1 Normas de Auditoria Financeira em vigor em Angola

No domínio da sua internacionalização, deve referir-se que Angola ainda não é membro da IFAC, mas, já existe vontade, por parte da Ordem em filiar-se, faltando apenas a aprovação da entidade competente que é o Ministério das Finanças. Tornar-se membro da IFAC, iria trazer maior confiança aos investidores nacionais e internacionais, e uma forma de incentivar o investimento estrangeiro no país.

Portanto, na inexistência de normas que regulassem o exercício da atividade e os serviços prestados pelos peritos contabilistas, foram elaboradas duas normas técnicas em 2016:

- **Norma Técnica nº 1 - Aplicação das normas internacionais de auditoria**

Efetiva para as auditorias de demonstrações financeiras de exercícios iniciados em 1 de janeiro de 2016. De acordo com esta norma técnica, salienta-se o seguinte:

1. Nos termos do Estatuto da OCPCA (adiante apenas, Ordem), que regulamenta o exercício das funções de contabilidade e auditoria, constitui atribuição da Ordem definir normas e esquemas técnicos de atuação profissional, nomeadamente de Auditoria (artigo 3º, alíneas c), k) e 3), Decreto Presidencial nº 232/10 de 11 de novembro).
2. É da competência exclusiva dos Peritos Contabilistas a realização de auditorias impostas por lei, de auditorias de natureza facultativa e o exercício das demais funções que por lei lhes sejam atribuídas.
3. Os Peritos Contabilistas realizam os trabalhos de auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) emitidas pelo International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) até dezembro de 2014, pelo que as alterações efetuadas no decorrer do ano 2015 não devem ser consideradas. Tendo em conta que os referidos instrumentos jurídicos estão sempre em modificação, as alterações posteriormente emitidas a dezembro de 2014, como modificações às ISA a efetuar no futuro pelo IAASB, apenas serão aplicadas por estes profissionais na realização dos trabalhos de auditoria após aprovação da Ordem. No entanto, as ISA emitidas pelo IAASB até dezembro de 2014 serão de aplicação obrigatória para os Peritos Contabilistas no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria das demonstrações financeiras para os exercícios iniciados em, ou após, 1 de janeiro de 2016.

- **Norma Técnica nº 2 – Relatório de Auditoria e de Revisão Limitada**

Tendo em conta que em outubro de 2016 foi publicada a Norma Técnica nº 1: Aplicação das Normas Internacionais de Auditoria, estabelecendo que os

Peritos Contabilistas devem realizar seus trabalhos de auditoria impostos por lei, de natureza facultativa e, o exercício das demais funções, de acordo com as ISA, sem contar com as alterações decorridas após 2015.

Neste contexto, com referência às auditorias e revisões limitadas de exercícios/períodos que se iniciem em, ou após, 1 de janeiro de 2016, os Peritos Contabilistas devem utilizar os modelos de relatório que se encontram em Anexo a esta Norma, a saber:

- ✓ Modelo I – Relatório do Auditor Independente sobre demonstrações financeiras individuais relativo a auditorias impostas por lei ou auditorias de natureza facultativa;
- ✓ Modelo II – Relatório do Auditor Independente sobre demonstrações financeiras consolidadas relativas a auditorias de natureza facultativa;
- ✓ Modelo III – Relatório de Revisão Limitada sobre demonstrações financeiras individuais relativas a revisões limitadas de natureza facultativa;
- ✓ Modelo IV – Relatório de Revisão Limitada sobre demonstrações financeiras consolidadas relativas a revisões limitadas de natureza facultativa (§ 2).

Dado que a Lei das Sociedades Comerciais de Angola estabelece que, os Peritos Contabilistas têm que emitir uma certificação legal de contas, das DF's de determinadas empresas. O Modelo I acima referenciado, incluído em anexo nesta norma, deverá ser considerado como adequado para dar cumprimento ao referido requerimento legal. No entanto, ainda no âmbito desta Norma, os relatórios de auditoria financeira consolidadas e de revisão limitada sobre as DF's intercalares, foram estabelecidos os Modelos de Relatório II e IV (§§ 3 e 4).

No sentido de se dar maior ênfase sobre as normas que devem reger as profissões de Contabilista e Perito Contabilista, foi criado, também, o Código de Ética e Deontologia Profissional (CEDP) inspirado nos padrões internacionais, com o propósito de disciplinar os serviços prestados pelos mesmos.

Com base nestas informações, a Ordem tem nos seus registos, 286 Peritos Contabilistas inscritos. Dois terços, que correspondem a 190 profissionais, têm participado nos cursos de atualização ministrados pela Ordem.

Na tabela seguinte procurou-se fazer um cruzamento entre os normativos vigentes em Angola e os normativos existentes em termos internacionais.

Tabela 3 - Normas de auditoria aplicadas em Angola

<p>Norma Técnica nº 1- Aplicação das normas internacionais de auditoria.</p> <p>Efetiva para as auditorias de demonstrações financeiras de exercícios iniciados em 1 de janeiro de 2016</p>	<p>- Normas Internacionais de Auditoria (ISA): 200; 201; 220; 230; 250; 260; 300; 310; 315; 320; 402; 450; 500; 501; 505; 510; 520; 530; 540; 550; 560; 570; 580; 600; 610; 620; 700.</p> <p>- Normas Internacionais de Controlo de Qualidade (ISQC)</p>
<p>Norma Técnica nº 2 – Relatório de Auditoria e de Revisão Limitada.</p>	<p>- Normas Internacionais de Auditoria (ISA): 701; 705; 706; 710; 720; 800; 805; 810.</p> <p>- Normas Internacionais de trabalhos de Revisão Limitada (ISRE):</p> <ul style="list-style-type: none"> • ISRE 2400 – Trabalhos para Rever as Demonstrações Financeiras • ISRE 2410 – Exame Simplificado de Informação Financeira

Fonte: Elaboração Própria baseado em fontes bibliográficas consultadas (Normas Técnicas e Manual de Normas Internacionais de Auditoria, traduzido em português pela OROC – Portugal).

Supervisão da auditoria financeira ou externa às Instituições Financeiras

No caso das **instituições financeiras**, é da responsabilidade do Banco Nacional de Angola (BNA), ditar regras para regular a atividade da auditoria financeira, com base no Aviso nº 04/2013, de 22 de março, tendo em consideração os requisitos legais consagrados na Lei nº 3/01, de 23 de março, no artigo 84º da Lei nº 13/05, de 30 de setembro e Decreto Presidencial nº 232/10, de 11 de outubro.

No âmbito deste Aviso, o BNA determina que:

- São destinatários das disposições constantes no presente Aviso as instituições financeiras autorizadas pelo Banco Nacional de Angola, nos termos e condições previstas na Lei das Instituições Financeiras, adiante abreviadamente designadas por instituições (Artigo 1º, alíneas nº 1, Aviso nº 04/2013, de 22 de março).
- Ficam também abrangidas pelo disposto no presente Aviso, as sociedades gestoras de participações sociais sujeitas à supervisão do Banco Nacional de Angola, nos termos do disposto na Lei das Instituições Financeiras (artigo 1º, alínea 2).

Em termos de perfil do auditor externo, deve o mesmo possuir:

- a) Conhecimento específico das matérias relativas à atividade financeira, designadamente do plano contabilístico e das normas prudenciais emitidas pelo Banco Nacional de Angola;
- b) Experiência relevante na realização de auditorias externas, preferencialmente no sistema financeiro;
- c) Idoneidade pessoal e profissional, e;
- d) Meios humanos, materiais e financeiros suficientes para o exercício da sua função.

Para efeitos de verificação da experiência e idoneidade do auditor externo, as instituições devem recolher informação sobre os trabalhos previamente realizados por esse auditor, a sua reputação no sistema financeiro e a ausência de incidentes de índole criminal. Para além disso, deve ser uma pessoa coletiva ou singular autorizada a exercer atividade em Angola.

2.3.2. Obrigatoriedade da apresentação de demonstrações financeiras anuais auditadas por Perito Contabilista

De acordo com a legislação comercial angolana, no seu artigo 1º, alínea nº 1 do Decreto nº 38/00, de 6 de outubro, são entidades sujeitas à auditoria as seguintes:

- a) Empresas públicas ou mistas constituídas sob qualquer forma jurídica;
- b) Empresas constituídas sob a forma jurídica de sociedades anónimas;
- c) Empresas constituídas sob a forma jurídica de sociedade por quotas que tenham Conselho Fiscal;
- d) Empresas constituídas sob a forma de sociedade por quotas que não tenham Conselho Fiscal e que, à data de encerramento das contas, a soma do ativo bruto e dos proveitos totais seja igual ou superior a kz: 6.000.000.00 (seis milhões de kwanzas);
- e) Empresas constituídas no âmbito de projeto de investimento estrangeiro;
- f) Empresas que não se encontrem a operar, no território nacional, ao abrigo do regulamento tributário ou cambial especial;
- g) Empresas sujeitas à elaboração de demonstrações financeiras nos termos definidos dos planos de contabilidade setoriais específicos.

A obrigatoriedade de sujeição à auditoria de acordo com o (art.º 1º, alíneas nº 1 e 3), do mesmo Aviso não afetará o direito do perito contabilista de recusar emitir relatórios, ou reservar a respetiva opinião, sempre que para tal tenha fundamento ou quando, no seu juízo independente, repete insuficiente ou não lhe mereça confiança a informação que lhe é prestada.

2.3.3. Plano Geral de Contabilidade Angolano (PGCA) como fonte de informação

Todas as empresas necessitam de uma informação financeira fiável, na medida em que o processo de decisão é afetado a todos os níveis diretamente pela qualidade da mesma. Na era da informação e do conhecimento, o uso dela é apresentado como um instrumento competitivo e estratégico de desenvolvimento rápido das empresas (Almeida, 2017).

É, neste contexto, caracterizado pelo forte crescimento económico das sociedades, que a auditoria é vista, hoje, como uma ferramenta indispensável para as empresas, no sentido de fornecer informações relevantes e capazes de serem um *input* dos modelos de decisão empresarial. Assim, os contabilistas e peritos contabilistas têm a responsabilidade de desenvolverem a sua atividade, assegurando os serviços que incrementem utilidade da informação indispensável ao desenvolvimento da sociedade.

No entanto, como em todos os países onde a auditoria é um facto, existe uma base contabilística, na qual é utilizada para a elaboração e apresentação das demonstrações financeiras, capaz de dar diretrizes necessárias para que o auditor ou perito contabilista possa dela retirar uma opinião no que diga respeito à estabilidade e *performance* da empresa.

Angola é um país que não foge às regras, apesar da base contabilística, em vigor ainda deixar equívocos, nela está toda a estrutura conceptual utilizada para elaboração das demonstrações financeiras, por parte das empresas. Nesta ótica, foi criado o Plano Geral de Contabilidade (PGC), com a entrada em vigor o Decreto nº 82/01 de 16 de novembro. Foi revogada toda a legislação em vigor que contrarie nomeadamente, o Decreto nº 70/89 de 23 de dezembro. Como parte integrante deste Decreto é criado o PGC, aplicável a todas as sociedades comerciais e empresas públicas que exerçam atividade em Angola ou que aí tenham a sua sede (Almeida, et al.,2014)

Ainda de acordo com a mesma fonte, com esta alteração legislativa foi revogado o anterior Plano de Contas Empresarial (PCE), passando, desta forma, o país a dispor de uma fonte de informação contabilista que acompanhe o seu desenvolvimento económico e a evolução contabilística internacional.

Face a estes factos e visto que o país está numa fase de transição governativa, o governo decidiu manter o carácter legal das normas contabilísticas estabelecendo através do PGC, os critérios da preparação e apresentação das demonstrações financeiras. Entretanto, o PGC prevê, ainda, a possibilidade de as empresas aplicarem as normas do IASB, no que concerne à contabilização das locações, contabilização e relato dos planos de benefícios de reforma e, concentração de atividades empresariais.

Portanto, no sentido de orientar e facilitar o processo de reconhecimento das operações e outros acontecimentos, para efeitos de preparação das demonstrações financeiras, foi criada uma lista de contas, agrupada em oito classes:

- ✓ Meios fixos e investimentos;
- ✓ Existências;
- ✓ Terceiros (Contas a receber e a pagar);

- ✓ Meios monetários;
- ✓ Capital e reservas;
- ✓ Proveitos e ganhos por natureza;
- ✓ Custos e perdas por natureza; e
- ✓ Resultados e operações de encerramento.

Com esta configuração, o PGC não foge às regras dos padrões internacionais, tornando-se assim, um instrumento de informação contabilística, capaz de dar suporte aos peritos contabilistas a expressarem as suas opiniões no que diz respeito à informação financeira prestada, pelas empresas, tendo em conta a elaboração das demonstrações financeiras, apesar de ainda sofrerem alterações face à estratégia do governo, com a introdução do IVA, no sistema contabilístico.

Portanto, após a contextualização da situação da auditoria em Angola e seu enquadramento legal, apresentam-se de seguida trabalhos relevantes na área da auditoria que fornecem pistas para o estudo empírico realizado e apresentado no capítulo seguinte.

2.4. Alguns estudos efetuados nesta área temática

A presente seção tem como objetivo evidenciar alguns estudos efetuados, por autores, relacionados com a área temática, que serviram como base para a realização da presente dissertação onde será abordado o tema, a metodologia usada, os objetivos gerais, hipóteses de investigação, bem como as principais conclusões tiradas.

Costa, Serra & Rodrigues (2017) – Contributo da auditoria financeira para a prevenção e deteção da fraude: Perceção dos Revisores Oficiais de Contas. XIX Congresso AECA, Santiago de Compostela, setembro, 2017

O estudo foi realizado com a finalidade de analisar a importância que a auditoria financeira pode proporcionar nas organizações, na prevenção e

deteção da fraude. Por outro lado, destaca-se a relevância da função social que o auditor detém na defesa dos interesses coletivos, destacando os modestos investidores incapazes de fiscalizar a atuação dos administradores.

Chama, ainda, a atenção dos auditores a estarem cientes da necessidade de conquistar a confiança e respeito pelos *stakeholders*, mantendo os seus níveis de competência. Para tal, os auditores devem manter-se atualizados, promovendo um nível de competência profissional, pelo conhecimento atualizado das normas e princípios fundamentais de contabilidade e legislação inerente à profissão. De acordo com Crepaldi (2009), e Almeida (2015), “*o cumprimento dessas normas leva à realização de trabalhos completos e objetivos que se traduzam em zelo e honestidade*”.

Metodologia utilizada

A metodologia utilizada no que diz respeito ao enquadramento teórico baseou-se na pesquisa bibliográfica ou qualitativa, com base em artigos, documentos e obras que abordassem o tema em estudo. Porém, no estudo empírico foi necessária a utilização de métodos quantitativos, consubstanciada na realização de um inquérito sobre a temática. De referir que o questionário foi composto por perguntas fechadas.

Neste contexto, os autores justificam a escolha da metodologia, salientando que é a forma mais adequada para entender a natureza de um fenómeno social, utilizada segundo a bibliografia de alguns autores, como Sousa & Baptista (2011). Na realização de um trabalho empírico do tipo exploratório, devem-se planear as hipóteses de investigação para um estudo de natureza descritiva e interpretativa. Como tal, deve ser adotado o método quantitativo, visto tratar-se de um processo sistemático de recolha de dados quantificáveis, utilizando a escala de *Likert*.

A **amostra** para aplicação do questionário foram todas as sociedades de Revisores Oficiais de Contas, registadas em Portugal em 2014, as quais totalizavam 210. O questionário foi aplicado *online* entre agosto e outubro de 2016. Para a análise de dados, utilizou-se o programa SPSS.

Face o exposto, o **objetivo geral** deste estudo foi analisar o contributo da auditoria financeira para a prevenção e deteção de fraudes nas organizações. Portanto, contou apenas com uma hipótese (**H1**) - Quanto maior for a experiência do auditor maior o seu grau de concordância sobre o contributo da auditoria financeira para a prevenção e deteção da fraude.

Principais conclusões chegadas

Tendo em conta a inevitável atualidade da temática em causa, por força dos vários escândalos e atos de fraude cometidos, estudar o contributo da auditoria financeira para a prevenção e deteção dessas fraudes, pareceu ser um tema interessante a investigar.

Face ao exposto, ao longo da revisão de literatura, foram abordados conceitos de auditoria financeira e de fraude. Por fim, foi efetuada uma relação entre a auditoria financeira e a fraude, abordando a responsabilidade do auditor externo perante a fraude.

Os resultados desta investigação revelaram que o auditor considera que as demonstrações financeiras das entidades evidenciam uma imagem verdadeira e apropriada. Todavia, este não se considera responsável pela prevenção e deteção de fraude, como aliás foi evidenciado na revisão da literatura. Ainda assim, os ROC consideram que as empresas sujeitas a uma revisão legal de contas têm menor probabilidade de ocorrência de fraude.

No que concerne à hipótese de investigação: “H1 - *Quanto maior for a experiência do auditor maior o seu grau de concordância sobre o contributo da auditoria financeira para a prevenção da fraude*”, concluiu-se que se verificava, isto é, quanto maior é a experiência do auditor maior será a sua concordância acerca do contributo da auditoria para a prevenção da fraude. Este resultado talvez se explique pelo facto de o auditor mais experiente ter mais conhecimento sobre a auditoria e sobre as entidades auditadas, podendo exercer um trabalho com maior qualidade. Aliás, a competência, foi uma das características do auditor mais apontadas para melhorar a sua perceção relativamente à deteção e prevenção de fraude no presente trabalho.

António, Serra & Rodrigues (2016). Impacto da adoção das normas internacionais de auditoria: Perceção dos auditores. Artigo Científico, Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (IPCA).

As autoras realizaram um estudo, no sentido de procurarem refletir a importância que as ISA têm proporcionado na execução das auditorias financeiras em Moçambique e de que forma veio ajudar os auditores nos seus trabalhos, no alcance de informações financeiras fiáveis.

O tema foi considerado relevante dados os últimos escândalos financeiros assistidos decorrentes da falta de transparência e fiabilidade da informação financeira, o que levou de certa maneira a sociedade a averiguar qual a função da auditoria e o papel dos auditores. A adoção das ISA constitui um elemento fundamental para as empresas garantirem a devida credibilidade da informação financeira.

Sendo Moçambique um país que se encontra em vias de desenvolvimento, suscitou o interesse em fazer-se um estudo com a finalidade de se constatar qual é mais-valia na adoção das ISA neste país.

Metodologia Usada

Para melhor contextualização do tema, utilizou-se de forma ampla o método exploratório, o qual permitiu às autoras fazer pesquisas através de fontes bibliográficas, com o intuito de ampliarem os seus conhecimentos. Para o estudo empírico, optou-se pelo método quantitativo, socorrendo-se do questionário como instrumento de coleta dos dados necessários, enviado por via *email*. Para tal, o público-alvo a que foi destinado o questionário foi o universo de auditores Moçambicanos, com uma **amostra** de 111, tendo-se obtido uma taxa de resposta de 50%. Para análise dos dados recolhidos, foi usado o programa SPSS e Excel.

O **objetivo** do estudo foi analisar o impacto da adoção das ISA em Moçambique, examinando o impacto nos auditores no exercício das suas funções.

Em função da problemática criada, foi necessário criar três hipóteses de investigação:

H1 - Quanto maior for a idade do auditor, maior será o seu grau de concordância relativamente à adoção das ISA em Moçambique.

H2 - Quanto maior for a formação académica do auditor, maior o seu grau de concordância relativamente à adaptação das ISA em Moçambique.

H3 - Quanto maior for a experiência profissional do auditor, maior o seu grau de concordância relativamente à adoção das ISA em Moçambique.

Principais conclusões Chegadas

Feita a estruturação do trabalho e efetuado o estudo, retiraram-se as seguintes conclusões. Os resultados revelaram que as ISA são adaptáveis à realidade moçambicana, existindo um elevado grau de concordância sobre a sua adoção.

Os resultados revelam, também, que as ISA aumentaram a competitividade das empresas auditadas, pois alteraram a forma de realização da auditoria e aumentaram o rigor no processo de auditoria. Concretamente, os auditores de Moçambique consideram que as ISA melhoraram o planeamento da auditoria, permitindo determinar a materialidade com maior rigor e aumentaram o número de procedimentos de auditoria e a coordenação das equipas de auditoria.

Em relação à questão de investigação que conduziu este estudo, foram levantadas três hipóteses, relativas ao grau de concordância das ISA relacionadas com o perfil do auditor. Assim, tendo em conta a questão de investigação e as hipóteses formuladas, conclui-se que quanto maior for a idade, maior é o grau de concordância. Quanto maior for a formação académica, maior é o grau de concordância na adoção das ISA. Quanto maior for a experiência profissional maior é o grau de concordância na adaptação das ISA.

Em resumo, o estudo mostrou que adoção das ISA em Moçambique serviu como uma ferramenta para garantir imparcialidade das informações financeiras bem como, a atração de investimentos estrangeiros.

Bravo (2015) A auditoria e a informação financeira num contexto de crescimento em Angola – Tese de mestrado, apresentada na Universidade Autónoma de Lisboa.

Sabe-se que, hoje, a informação financeira tem sido uma ferramenta indispensável ao contribuir significativamente para a sobrevivência das organizações. Para tal, é fundamental que tais informações estejam dotadas de excelência, assim, é crucial a prática da auditoria financeira no sentido de credibilizá-las e transmitir confiança aos investidores.

Face ao exposto e visto que Angola naquela altura se encontrava em franco crescimento económico e financeiro, suscitou o interesse à autora de realizar este estudo que lhe possibilitasse a análise do nível geral de auditoria financeira no seio das empresas angolanas, bem como perceber como essas informações têm influenciado, na tomada de decisões e, por fim, averiguar as possíveis vantagens decorrentes da abertura da bolsa de valores.

Metodologia adotada

Com base nos referenciais teóricos que deram a sustentabilidade na compreensão do tema, adotou-se a pesquisa exploratória, baseando-se em livros e artigos. No que concerne ao estudo empírico, optou-se pelo método quantitativo, tendo como técnica de recolha de dados, o questionário. Assim o questionário foi construído por perguntas fechadas e de escolha múltipla e enviado por *email* a 65 empresas, perfazendo assim, o total da amostra.

O **objetivo** do trabalho visou analisar o nível geral de auditoria nas empresas angolanas no ano de 2015, bem como o seu comportamento num contexto de crescimento. Para tal, elaboraram-se as seguintes hipóteses de investigação:

H1 - A informação financeira transmite a real situação da empresa permitindo aos seus utilizadores uma melhor tomada de decisão;

H2 - O controlo interno é fundamental para uma gestão eficaz de empresas em países em fase expansionista;

H3 - Os responsáveis das organizações não conhecem a real função das auditorias;

H4 - A prática da auditoria financeira está relacionada de forma positiva com a dimensão da empresa e com o tipo de estrutura orgânica;

H5 - Empresas com capital aberto que têm a auditoria como base de transparência verificam um maior crescimento financeiro.

Principais conclusões chegadas

De uma forma geral, com suporte nos resultados dos questionários realizados, verificou-se que as hipóteses propostas para responder à pergunta de partida foram confirmadas, exceto a questão relacionada com o conhecimento da função das auditorias, visto que, a maioria dos inquiridos conhece o real papel das auditorias. Assim, na generalidade, os responsáveis pelas instituições consideraram que a informação é um bem indispensável para a tomada de decisão, sem o qual grande parte das organizações não sobreviveria, bem como, a utilização de sistemas de controlo interno.

No que concerne à prática da auditoria financeira, grande parte das empresas angolanas acredita que a mesma aumenta o grau de confiança dos utilizadores das informações por ela transmitidas, embora ainda existam empresários que não conhecem a sua verdadeira função.

Em relação às empresas de capital aberto, a maioria dos casos concorda que a transparência aumenta o valor da empresa junto do mercado de capitais, proporcionando uma maior visibilidade, em que as DF's constituem elementos de real significância para que se possa estabelecer regras de divulgação pública.

Contudo, no atual cenário da auditoria financeira em Angola, ainda há muito que pode ser feito. Segundo a autora, a transparência ainda não é um aliado inseparável do empresariado local e os profissionais da área ainda carecem de atualização no que toca à formação e experiência.

Cruz (2010). Auditoria em São Tomé e Príncipe: Situação atual e perspectivas futuras – Tese de Mestrado, apresentada na Universidade do Aveiro (UA), Instituto Superior de Contabilidade e Administração (ISCA)

O estudo foi realizado no sentido de se ter a noção de qual é o estado da auditoria financeira e perspectivas futuras em São Tomé e Príncipe. A relevância em realizar auditorias financeiras pelas sociedades, é vista como um fator essencial para a credibilização de informações, também é vista como um instrumento que atrai investimento, proporcionando assim desenvolvimento económico e social.

Por outro lado, o estudo permitiu, também, analisar os aspetos legais que conduzem ao exercício de auditorias nos setores público e privado. Todavia, foi no setor privado onde recaiu grande parte da análise.

Metodologia de pesquisa escolhida

Para o enquadramento teórico, o autor usou o método de pesquisa bibliográfica, recorrendo a artigos, livros e instrumentos jurídicos que regem a atividade no país. No entanto, quanto ao estudo empírico foi necessário o uso do método quantitativo, com recurso ao questionário como instrumento de recolha de dados, o qual, se dividiu em duas partes: a primeira parte mostra a caracterização da amostra e, a segunda parte, faz referência à situação da auditoria financeira em São Tomé e Príncipe, composta por perguntas fechadas e de escolha múltipla.

No que se refere ao **objetivo** deste estudo, pretendeu-se conhecer o grau de perceção quanto à auditoria financeira, nas sociedades anónimas, algumas sociedades por quotas e empresas em nome individual, existentes em São Tomé e Príncipe no ano de 2010, por aquelas que já praticam a atividade da auditoria financeira.

Principais conclusões

A auditoria tem vindo a ser introduzida na realidade de São Tomé e Príncipe por via das entidades estatais ou por via das empresas de auditoria internacionais. Em relação à auditoria no sector público, foi notado algum

progresso, no âmbito da fiscalização das contas do Estado, com a criação de diversos pacotes legislativos. No que diz respeito à auditoria no sector privado, considerou-se que houve uma estagnação no seu desenvolvimento, após a promulgação da legislação para o exercício da profissão de auditor. Consequentemente, a auditoria financeira encontra-se ainda numa fase embrionária.

Acerca das normas de auditoria praticadas, no sector público são aplicadas as Normas das Instituições Financeiras Superiores de Auditoria (INTOSAI) e no sector privado, as normas ISA da IFAC. Aos projetos são aplicadas as normas de auditoria com alguma especificidade.

2.5. Resumo do capítulo

No presente capítulo abordou-se a situação da auditoria financeira em Angola, sendo este o objeto de estudo, no sentido de proporcionar maior sustentabilidade do porquê da realização da presente pesquisa.

Neste entretanto, os principais temas abordados foram:

- Breve resenha histórica da auditoria em Angola, desde o surgimento da mesma associada ao colonialismo português, e que se tornou uma realidade em 2001, com a criação das Resoluções nº 06/01 e 07/01 de 6 de março;
- Tratou-se da auditoria financeira no setor público, a qual, cabe ao Tribunal de Contas de Angola. De acordo com a Lei nº 13/10 de 9 de julho, com rigor e eficiência deve o TC fiscalizar a legalidade das finanças públicas e o julgamento das contas do Estado através dos seus auditores;
- Abordou-se a auditoria no setor privado, que é efetuada pelos Peritos Contabilistas competentes e independentes, inscritos na OCPCA, entidade que supervisiona toda atividade relacionada de acordo com o Decreto Presidencial nº 318/14 de 28 de novembro e para as instituições financeiras, é da responsabilidade do BNA ditar regras de realização das AF, mediante o Aviso nº 04/2013 de 22 de março; e
- Por último, apresentaram-se alguns estudos efetuados na área temática, com o objetivo de se aferir a importância do uso da metodologia aplicada para a

presente dissertação. Portanto, apesar de se tratar de forma resumida alguns trabalhos realizados, o objetivo foi investigar a metodologia mais apropriada que se pudesse adequar ao estudo em questão, visto tratar-se de uma pesquisa exploratória.

No capítulo seguinte será detalhada a metodologia usada e o estudo empírico realizado.

3. Contexto metodológico do estudo empírico

Como foi referido anteriormente, após a revisão da literatura, na qual se apresentou e contextualizou o tema em investigação, foi apresentada a realidade em Angola e alguns estudos empíricos relevantes. Neste capítulo, serão apresentados os resultados obtidos, no que diz respeito ao estudo empírico realizado, tendo em conta uma amostra constituída por 67 Peritos Contabilistas que prestam serviços nas firmas de auditoria em Angola, no sentido de concretizar o último objetivo proposto - **Aferir o efeito da adoção das ISA em Angola.**

Numa primeira fase, foi explorado o perfil do Perito Contabilista na adoção dessas normas tendo sido definidas as seguintes hipóteses, tendo por base o trabalho de António, Serra & Rodrigues (2017):

Hipótese 1 - Maior grau académico do Perito Contabilista na área afim, melhora o conhecimento das ISA

Hipótese 2 – A formação académica focada no estudo das ISA é importante para a sua implementação

Hipótese 3 – Quanto maior for a experiência profissional do Perito Contabilista, mais aumenta o seu entendimento sobre adaptação das ISA em Angola

Numa segunda fase, tentou-se perceber de que forma as ISA têm contribuído para a melhoria dos processos de auditoria em Angola e foram definidas as seguintes hipóteses:

Hipótese 4 – A adoção das ISA vieram aumentar o número de procedimentos quanto ao processo de planeamento da auditoria

Hipótese 5 – A adoção das ISA proporcionou maior rigor na determinação da materialidade

Hipótese 6 – A adoção das ISA melhorou substancialmente a obtenção de prova de auditoria

Hipótese 7 – A adoção das ISA ampliou o processo de avaliação do sistema de controlo interno

Hipótese 8 – A adoção das ISA veio harmonizar a homegeinização dos relatórios emitidos pelos peritos contabilistas

Hipótese 9 – A adoção das ISA aumentou a confiança dos *stakeholders* quanto aos relatórios emitidos.

Em termos de metodologia e começando com uma definição para “métodos” - podem ser definidos por *“um conjunto concertado de operações que são realizadas para atingir um ou mais objetivos, um corpo de princípios que presidem a toda a investigação organizada, um conjunto de normas que permitem seleccionar e coordenar técnicas”* (Sousa & Baptista, 2016:53).

Para o desenvolvimento da pesquisa empírica, foi necessário a utilização de ambos os métodos (qualitativo e quantitativo). A nível do estudo estatístico foi usado o método quantitativo, com ajuda do instrumento de coleta de dados - inquérito por questionário, aplicado aos Peritos Contabilistas e ao *software* informático IBM *Statistic Package for Social Sciences* (SPSS) versão 24, para apuramento e processamento de informações. Recorreu-se também ao método qualitativo que permitiu fazer a análise dos resultados e a sua interpretação com bases nos documentos legais e estudos anteriormente apresentados.

3.1. Instrumento de recolha de dados: estrutura do questionário

De acordo com Vilelas (2017) *“uma vez elaborados os elementos teóricos e definido o tipo de estudo, é necessário escolher as técnicas de recolha para construir os instrumentos que nos permitem obter dados mais credíveis”*. Neste contexto, de forma a dar respostas às questões formuladas e, consequentemente, testagem das hipóteses apresentadas, optou-se por utilizar o questionário para a recolha de dados. Por ser tratar de um trabalho empírico do tipo exploratório, deve-se planejar hipóteses de investigação para um estudo de natureza descritiva e interpretativa.

Assim sendo, no sentido de verificar a utilidade e credibilidade do questionário, foi necessário a validação e legitimação das informações

recolhidas. Para tal, numa primeira fase realizou-se um pré teste a 10 Peritos Contabilistas inscritos na Ordem (OCPCA), como referenciou Vilelas (2017) *“uma amostra de 10 a 20 indivíduos de uma população é suficiente para aplicação do pré-teste”*.

Ora, o pré teste realizado serviu para verificar a utilidade, clareza e credibilidade do questionário elaborado, identificar se existem erros ou desvios relativos ao tema em estudo, bem como, avaliar a estrutura e a compreensibilidade do mesmo. Com os resultados obtidos, o questionário foi aperfeiçoado e foram assim, excluídas questões que influenciavam, negativamente, os objetivos a alcançar.

A segunda etapa da aplicação do questionário visou o envio a 100 técnicos, obtendo 67 respostas válidas o que fez uma taxa de resposta de 67%. De realçar, que a amostra foi selecionada de forma a se conseguir evidências acerca da existência de normas de auditoria financeira em Angola e o contributo que estes normativos têm proporcionado na realização de AF por parte dos profissionais já mencionados. Por este motivo, a população escolhida para responder ao questionário é composta pelos Peritos Contabilistas, por serem os que exercem atividade em sociedades prestadoras de serviços no ramo em causa e os únicos que se pronunciam sobre a credibilidade da informação financeira divulgada pelas empresas privadas do setor não-financeiro.

O questionário foi elaborado com base em estudos empíricos existentes sobre a temática e foi construído por três partes: na primeira parte trata dos dados pessoais dos inquiridos, a segunda sobre a constatação da existência de Normas Técnicas de auditoria e por último, aferiu o efeito da adoção das ISA em Angola. As questões propostas foram de resposta fechada, apresentadas maioritariamente sob forma de escala de *Likert*, agrupados em dois níveis Sim/Não, e cinco níveis de concordância, sendo: discordo totalmente, discordo, não concordo e nem discordo, concordo e concordo totalmente.

Os questionários foram enviados por *email*, tendo sido alguns entregues pessoalmente. De referir que, o período de coleta de dados decorreu entre 24 de julho e 30 de setembro de 2018.

Para o tratamento e processamento de informações, como referenciado anteriormente, utilizou-se o programa SPSS versão 24. A opção pelo mesmo deveu-se a ser um sistema utilizado para ambientes Windows, o que facilita o tratamento e análise univariada e bivariada de dados estatísticos. Por outro, ajuda na análise bivariada, pois permite medir o coeficiente de correlação de Spearman (R_s), que nos permite medir o grau de associação (correlação) entre duas variáveis. Este coeficiente varia entre -1 e 1 ($-1 \leq R_s \leq 1$). Para além disso utilizaram-se indicadores de estatística descritiva, como frequências e médias.

No ponto seguinte é detalhada a caracterização da amostra utilizada.

3.2. Caracterização da Amostra

No total da amostra, 77,6% são Peritos Contabilistas do sexo masculino e 22,4% do sexo feminino.

Tabela 4 - Apresentação por Sexo

Sexo					
		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem cumulativa
Válido	Feminino	15	22,4	22,4	22,4
	Masculino	52	77,6	77,6	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração própria baseada em *software SPSS Statistics*

Em relação à idade, verificou-se que 68,7% estão na faixa etária dos 33 a 45 anos, 28,4% estão na faixa etária dos 28 aos 32 anos e, por fim, apenas 3% estão na faixa etária dos 45 aos 50 anos.

Tabela 5 - Intervalo de Idades

Faixa Etária					
		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem cumulativa
Válido	de 28 a 32	19	28,4	28,4	28,4
	de 33 a 45	46	68,7	68,7	97,0
	de 45 a 50	2	3,0	3,0	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração própria baseada em *software* SPSS Statistics

A totalidade dos Peritos Contabilistas apresenta idade superior a 28 anos, sendo a classe etária mais expressiva dos 33 a 45 anos.

Em relação às habilitações literárias (Tabela 6) constatou-se que a maior parte dos técnicos são licenciados, representando 67,16% da totalidade. De seguida pode observar-se que 22,39% apresentam mestrado e 10,45% apresentam uma Pós-Graduação. Neste contexto, tendo em conta que a maior parte dos peritos são licenciados, isto mostra, que cumprem os requisitos mínimos apesar de não ser suficiente o nível de formação. Estudos recentes mostram que os conteúdos lecionados sobre a matéria em questão nas instituições de ensino não garantem a qualificação e competência suficientes, bem como, o conhecimento e a importância das Normas de auditoria relevantes para o exercício desta profissão. De acordo com o estudo realizado por Capita (2015), onde se questionavam as lacunas dos conteúdos e as qualificações e competências dos docentes no contexto do ensino da auditoria em Angola, permite perceber que existem oportunidades de estudos muito interessantes nesta área.

Sendo que a qualidade de uma auditoria financeira capaz de fornecer respostas desejadas pelas empresas depende da existência de profissionais qualificados, mais importante se torna a existência de uma formação rigorosa e atualizada.

Tabela 6 - Habilitações Literária dos Peritos Contabilistas

Habilitações literárias					
		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem cumulativa
Válido	Licenciatura	45	67,2	67,2	67,2
	Pós-graduação	7	10,4	10,4	77,6
	Mestrado	15	22,4	22,4	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração própria baseada em *software SPSS Statistics*

Quanto à experiência profissional (Tabela 7), pode observar-se que 50.7% dos Peritos Contabilistas exercem as funções entre 1 e 5 anos e os que desenvolvem funções entre 6 e 10 anos, representam 49.3%. Na amostra considerada não obtivemos nenhum Perito Contabilista que exerça a profissão há mais de 10 anos.

Tabela 7 - Anos experiência profissional

Anos de Experiência					
		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem cumulativa
Válido	de 1 a 5	34	50,7	50,7	50,7
	de 6 a 10	33	49,3	49,3	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração própria baseada em *software SPSS Statistics*

Realizada a caracterização da amostra, nos pontos seguintes serão detalhados os resultados relativos ao conhecimento e importância das Normas Técnicas de Auditoria; e ao impacto de aplicação das normas internacionais de auditoria (ISA) em Angola sendo seguidamente realizada uma análise bivariada aos resultados das hipóteses.

3.3. Conhecimento e importância das Normas Técnicas de Auditoria

Tendo em conta que Angola ainda não é membro da IFAC, 94,0% dos Peritos Contabilistas conhecem a existência de Normas Técnicas, nomeadamente, diretrizes necessárias para o uso das normas internacionais de auditoria (ISA), aquando do momento da elaboração do processo de auditoria (ver tabela 8).

Tabela 8 - Existência de Normas Técnicas de Auditoria em Angola

Angola dispõe de normas técnicas para elaboração dos processos de auditoria?					
		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem cumulativa
Válido	Sim	63	94,0	94,0	94,0
	Talvez	4	6,0	6,0	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração própria baseada em *software SPSS Statistics*

Apesar de serem Normas Técnicas que de certa forma, requerem uma boa interpretação das mesmas, 92,5% dos Peritos Contabilistas declararam haver facilidade na sua interpretação (ver tabela 9).

Tabela 9 - Interpretação das Normas Técnicas

As normas técnicas têm facilitado a sua interpretação e contribuído para o trabalho dos peritos contabilistas?					
		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem cumulativa
Válido	Sim	62	92,5	92,5	92,5
	Talvez	5	7,5	7,5	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração própria baseada em *software SPSS Statistics*

Tendo em conta a situação da crise financeira e económica que o país está a atravessar, muitas empresas estavam quase a ficar insolventes. No sentido de garantirem financiamento para sustentar o fluxo de atividade normal das mesmas, as instituições financeiras e outros investidores, exigiram certificação legal de contas, por forma a garantirem o retorno do capital emprestado. Corroborando esta ideia, 94,0% dos Peritos Contabilistas afirmaram que a auditoria financeira é vista, hoje, como um instrumento muito

importante na atração de mais investimentos e financiamentos para as empresas (ver tabela 10).

Tabela 10 - Auditoria financeira como instrumento de atração do investimento e financiamento

É considerado como um instrumento que veio atrair investimento e financiamento?					
		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem cumulativa
Válido	Sim	63	94,0	94,0	94,0
	Talvez	4	6,0	6,0	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração própria baseada em *software SPSS Statistics*

3.4. O impacto de aplicação das normas internacionais de auditoria (ISA) em Angola

3.4.1. – O perfil do Perito Contabilista

Os resultados revelam, conforme a tabela 11, que a grande maioria dos Peritos Contabilistas concordam que uma melhor formação académica na área em questão, contribui muito para o entendimento das ISA, bem como o seu enquadramento na execução dos trabalhos de auditoria financeira, apesar de não se ter chegado a 50% dos que corroboram. Toda essa visão justifica-se, tendo em conta o que se constata nas universidades que disponibilizam cursos onde são lecionadas as cadeiras de auditoria e contabilidade. Não se tem dado muita importância aos conteúdos programáticos lecionados nessas unidades curriculares, nomeadamente no que diz respeito à interpretação das normas internacionais, questionando-se a competência adquirida dos estudantes no exercício desta atividade (Capita, 2015).

Tabela 11 - Maior formação acadêmica

O maior grau acadêmico é um elemento essencial para a compreensão das “ISA”?					
		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem cumulativa
Válido	Discordo	13	19,4	19,4	19,4
	Não concordo e nem Discordo	22	32,8	32,8	52,2
	Concordo	32	47,8	47,8	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração própria baseada em *software SPSS Statistics*

Sendo as ISA, normas complexas no que respeita ao seu entendimento, na opinião dos Peritos Contabilistas, conforme espelha a tabela 12, 50,7% reafirmam que a formação do estudo sobre as ISA deve ser uma realidade a ter em conta, visto que a interpretação das mesmas e sua aplicabilidade requer técnicos experientes na matéria. Para isto, tem de se reforçar esta estratégia, uma vez que poderá beneficiar os futuros profissionais com interesse em fazerem parte da OCPCA (ver tabela 12).

Tabela 12 - Formação sobre as ISA

A formação do estudo sobre as ISA, é importante para os trabalhos de auditoria?					
		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem cumulativa
Válido	Não concordo e nem discordo	33	49,3	49,3	49,3
	Concordo	34	50,7	50,7	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração própria baseada em *software SPSS Statistics*

Quanto maior for a experiência profissional, mais conhecimentos e maior perfeccionismo os profissionais terão no exercício da sua atividade. Estes argumentos são confirmados pela maior parte dos inquiridos, 86,6% concordam que, quanto maior for a experiência, mais familiarizado fica o Perito Contabilista no que respeita à interpretação das ISA, ficando com o pleno

conhecimento da sua importância para o exercício da atividade de auditoria financeira.

Tabela 13 - Maior experiência profissional

Maior experiência profissional do Perito Contabilista, é a chave para o conhecimento das ISA.					
		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem cumulativa
Válido	Discordo	2	3,0	3,0	3,0
	Não concordo e nem discordo	6	9,0	9,0	11,9
	Concordo	58	86,6	86,6	98,5
	Concordo totalmente	1	1,5	1,5	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração própria baseada em *software SPSS Statistics*

3.4.2. - Efeitos das ISA nos Processos de Auditoria

Quanto às respostas relacionadas com o planeamento da auditoria, 82,1% dos Peritos Contabilistas, conforme consta na tabela 14, concordam na adoção das ISA em Angola. Porquanto vêm proporcionar uma mais-valia aos profissionais, em terem instrumentos que os possa ajudar na organização e planeamento, ou seja, em todo o processo necessário para a realização da auditoria às demonstrações financeiras das empresas, por forma a poderem responder a eventuais riscos antecipadamente.

Tabela 14 - Processo de planeamento da auditoria

Aumentou o número de procedimentos quanto ao processo de planeamento da auditoria?					
		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem cumulativa
Válido	Não concordo e nem discordo	10	14,9	14,9	14,9
	Concordo	55	82,1	82,1	97,0
	Concordo totalmente	2	3,0	3,0	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração própria baseada em *software SPSS Statistics*

Conforme observado na tabela 15, 71,6% dos profissionais na área, consideram que, de facto, as ISA aumentaram o rigor na determinação da materialidade relevante. De facto, é muito importante a boa interpretação e cuidado que se deve ter no momento de se utilizarem indicadores referenciais para medir o nível de materialidade relevante (exemplo, ISA 320, paragrafo A3).

Tabela 15 - Determinação da materialidade

Proporcionou um maior rigor na determinação da materialidade?					
		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem cumulativa
Válido	Não concordo e nem discordo	18	26,9	26,9	26,9
	Concordo	48	71,6	71,6	98,5
	Concordo totalmente	1	1,5	1,5	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração própria baseada em *software SPSS Statistics*

Tal como mostra a Tabela 16, as opiniões da maioria dos profissionais inquiridos concordam que as ISA melhoraram, substancialmente, a obtenção de provas de auditoria, as quais têm servido de suporte ao Perito Contabilista, no que diz respeito à forma como expressa a sua opinião quanto às DF's.

Tabela 16 - Obtenção da prova de auditoria

Melhorou substancialmente a obtenção de provas de auditoria?					
		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem cumulativa
Válido	Não concordo e nem discordo	8	11,9	11,9	11,9
	Concordo	57	85,1	85,1	97,0
	Concordo totalmente	2	3,0	3,0	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração própria baseada em *software SPSS Statistics*

Relativamente ao sistema de controlo interno, sendo um instrumento de grande importância para o trabalho do Perito Contabilista, 61,2% estão de acordo que, com a utilização das ISA, se ampliou o processo de avaliação, ao se espelharem os aspetos relevantes, que se devem ter em conta, no momento da realização de uma auditoria financeira (ver tabela 17).

Tabela 17 - Avaliação do sistema de controlo interno

Ampliou o processo de avaliação do sistema de controlo interno					
		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem cumulativa
Válido	Discordo	1	1,5	1,5	1,5
	Não concordo e nem discordo	1	1,5	1,5	3,0
	Concordo	41	61,2	61,2	64,2
	Concordo totalmente	24	35,8	35,8	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração própria baseada em *software SPSS Statistics*

No que concerne à homogeneização dos relatórios de auditoria, os dados da Tabela 18 revelam exatamente o expectável, ou seja, 79,1% dos profissionais na área concordam que, com uso das ISA, se consegue aumentar o padrão para a compreensibilidade, maior qualidade e comparabilidade e, sobretudo, maior confiança para os utilizadores da informação financeira, tendo em conta os relatórios por eles emitidos.

Tabela 18 - Homogeneização dos relatórios de auditoria

Veio harmonizar a homogeneização dos relatórios emitidos pelos peritos contabilistas					
		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem cumulativa
Válido	Concordo	53	79,1	79,1	79,1
	Concordo totalmente	14	20,9	20,9	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração própria baseada em *software SPSS Statistics*

Fazendo referência aos argumentos da pergunta anterior, os Peritos Contabilistas que têm realizado os trabalhos de auditoria às demonstrações

financeiras, confirmam que a observância e aplicação dessas normas aumentaram significativamente, a confiança dos *Stakeholders* quanto às informações financeiras apresentadas, nos relatórios (ver tabela 19).

Tabela 19 - Confiança dos *Stakeholders*

Aumentou a confiança dos <i>Stakeholders</i> quanto aos relatórios emitidos					
		Frequência	Percentagem	Percentagem válida	Percentagem cumulativa
Válido	Discordo	1	1,5	1,5	1,5
	Não concordo e nem discordo	2	3,0	3,0	4,5
	Concordo	63	94,0	94,0	98,5
	Concordo totalmente	1	1,5	1,5	100,0
	Total	67	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração própria baseada em *software SPSS Statistics*

Em resumo, de uma maneira geral, os resultados obtidos nos questionários confirmam todas as hipóteses definidas anteriormente. Para reforçar esta análise e na continuidade deste ponto, segue-se a apresentação das hipóteses testadas com ajuda do programa SPSS.

3.5. Análise Bivariada

Para análise das hipóteses foi utilizado o teste de correlação Rô de *Spearman*, avaliado para o nível de significância de 5%. Escolheu-se este teste não paramétrico, por ser adequado e ajuda a aferir a intensidade da relação entre as variáveis ordinais, onde os valores variam entre -1 e +1, sendo que 0 significa ausência de relação e 1 ou -1, a existência de uma correlação forte. O sinal da correlação de *Spearman* indica a direção da associação entre a variável independente, X, e a variável dependente, Y. Se Y aumenta quando X aumenta, o coeficiente de correlação de *Spearman* é positivo. Se Y diminui quando X aumenta, o coeficiente de correlação de *Spearman* é negativo. Um coeficiente de *Spearman* igual a zero indica que não há tendência de que Y aumente ou diminua quando X aumenta. A correlação de *Spearman* aumenta

em magnitude conforme X e Y ficam mais próximas de serem funções monótonas perfeitas uma da outra. Quando X e Y são perfeitamente monotonamente relacionadas, o coeficiente de correlação de Spearman toma o valor 1, ou -1 (Corder & Foreman, 2014).

Para interpretar os valores de $\rho(ró)$:

- 0.9 positivo ou negativo indica uma correlação muito forte.
- 0.7 a 0.9 positivo ou negativo indica uma correlação forte.
- 0.5 a 0.7 positivo ou negativo indica uma correlação moderada.
- 0.3 a 0.5 positivo ou negativo indica uma correlação fraca.
- 0 a 0.3 positivo ou negativo indica uma correlação desprezível.

Na tabela seguinte apresentam-se os resultados obtidos, para um intervalo de confiança de 95% e um nível de significância de 5%.

Tabela 20 - Resultados dos testes Ró de Spearman

Variáveis		Hipóteses	Coefficiente de correlação	Valor do Sig
Maior grau académico	Aumenta o grau de conhecimento das ISA	H1	-0.048	0.701
Formação académica focada no estudo sobre as ISA	Maior o grau de concordância de sua implementação	H2	0.256	0.037
Maior experiência profissional	Maior grau de entendimento sobre adaptação das ISA em Angola	H3	0.123	0.308
Adoção das ISA	Aumento o nº de procedimento no planeamento de auditoria	H4	-0.55	0.658
Adoção das ISA	Aumentou o rigor na determinação da materialidade	H5	0,212	0.085
Adoção das ISA	Melhorou a obtenção de provas de auditoria	H6	0.211	0.086
Adoção das ISA	Aumentou o processo de avaliação do sistema de controlo interno	H7	0.147	0.237
Adoção das ISA	Uniformizou a harmonização dos relatórios de auditoria	H8	0.133	0.282
Adoção das ISA	Aumento a confiança dos <i>Stakeholders</i> quanto aos relatórios emitidos	H9	0.36	0.077

Com base nos valores obtidos para o coeficiente de correlação de *Spearman* (ρ), para cada par de variáveis conclui-se que:

- Em termos de valores do coeficiente de correlação entre pares de variáveis, a maioria apresenta valores de correlação positiva, mas muito fraca (desprezível) – valores inferiores a 0.3 – e para um nível de significância de 5%, a maioria dos resultados não são estatisticamente significativos;

- Existe uma correlação positiva fraca entre a adoção das ISA e o aumento da confiança dos *Stakeholders* quanto aos relatórios emitidos (H9), embora não relevante em termos estatísticos, para um nível de significância de 5% ($p=0.077 > 0.05$);

- Existe uma correlação negativa moderada entre a adoção das ISA e o aumento do número de procedimentos no planeamento da auditoria (H4), o que significa que aparentemente estas variáveis evoluem de forma inversa, mas mais uma vez, este resultado não é significativo em termos estatísticos, pois $p > 0.05$.

- A *Formação académica focada no estudo sobre as ISA* e o *Maior grau de concordância na sua implementação* (H2), apresentam uma correlação positiva muito fraca (desprezível), com um coeficiente que se aproxima de 0.3. Apenas nesta hipótese se verificou evidência estatística que as variáveis estão correlacionadas ($p=0.037 < 0.05$).

Em resumo, no global face aos valores apresentados, verifica-se que apenas com significância estatística aparece H2, todas as restantes hipóteses, em termos de correlação das variáveis, apresentam valores que não são estatisticamente significantes face ao valor de $p > 0.05$).

3.6. Resumo do capítulo

O estudo empírico realizado pretendeu estudar os processos de auditoria em Angola. Para a concretização do mesmo, foram realizados inquéritos a uma amostra de 67 Peritos Contabilistas Angolanos. Os resultados da investigação revelaram, não haver desconhecimento das normas relevantes para realização de auditoria financeira no país, por parte dos Peritos Contabilistas, os principais executores de serviços relacionados com a área.

Foi também aferido o efeito da adoção das ISA em Angola. Numa primeira fase, foi explorado o perfil do Perito Contabilista na adoção dessas normas e os resultados permitiram confirmar que o maior grau académico, formação académica e experiência profissional contribuem de forma decisiva para a adoção das ISA e para a sua compreensão. Já quanto ao efeito das ISA nos processos de auditoria, numa segunda fase, verificou-se que a adoção das ISA melhorou muito o exercício da profissão e a execução dos processos de auditoria, em aspetos como o planeamento do processo, materialidade, obtenção de prova e homogeneização dos relatórios produzidos. A adoção das ISA tem garantido maior aceitação e confiança dos *stakeholders* nos relatórios emitidos.

No global, todas as hipóteses de investigação definidas foram confirmadas, tendo em conta os resultados recolhidos através dos questionários.

Para confirmar a validade estatística dos resultados, foi realizada uma análise bivariada que permitiu evidenciar que existem valores de correlação muito fraca (desprezível) para a maioria dos pares de variáveis em análise, embora não sejam estatisticamente significantes. Apenas a Hipótese 2 – *A formação contínua focada no estudo das ISA é importante para a sua implementação*, apresenta um valor de correlação muito fraca (próximo de 0.3) que é estatisticamente significativa.

4. Conclusões, limitações e recomendações futuras

4.1. Conclusões

As normas de auditoria são regras de natureza técnica que os auditores devem observar no exame às DF's de uma organização, para que ao nível qualitativo o seu trabalho possa ser reconhecido. É assim uma temática que se reveste de grande importância e merece a reflexão de todos os intervenientes no processo de auditoria.

Na perspetiva dos profissionais é relevante no que toca à defesa da sua competência, diligência e o reforço da sua reputação; para os utentes da informação auditada, as normas são utilizadas como proteção, garantindo a fiabilidade da informação financeira, mesmo que não de forma absoluta. Para a sociedade em geral, são vistas como um instrumento de difusão do conhecimento contribuindo para maior transparência e credibilidade nos mercados.

Neste âmbito, pareceu-nos importante realizar um estudo sobre o estado legal da auditoria financeira em Angola, quais os normativos usados pelos Peritos Contabilistas, se preenchem os requisitos internacionalmente aceites, bem como, aferir o efeito da adoção das ISA, no melhoramento dos trabalhos realizados pelos profissionais.

Deste modo, para a concretização dos objetivos no contexto teórico, recorreu-se a fontes bibliográficas de diversos autores que já realizaram trabalhos nesta área temática, com a finalidade de elucidar o leitor da importância da auditoria financeira, da profissão de auditor e os normativos aplicáveis.

Em termos de enquadramento contextual, foram ainda abordados temas com maior realce, como as diferentes responsabilidades do auditor e dos gestores; as normas de auditoria relevantes e sua importância, que servem como um guia orientador para o êxito da atividade e sua credibilização profissional; e a importância do controlo interno, servindo como uma ferramenta

indispensável para avaliar a eficácia na concretização dos objetivos da organização.

Ainda com base no contexto teórico enunciado no segundo capítulo, tratou-se do enquadramento da profissão de auditoria em Angola, que surgiu com base nas Resoluções nº 6/01 de 6 de março - dirigida para as empresas públicas e mistas, que começaram a apresentar as suas contas a partir de 2002, auditadas por um Perito Contabilista inscrito na OCPCA (entidade responsável pelos profissionais) - e nº 7/01 de 6 de março, criada com objetivo de promover a qualidade e fiabilidade da informação financeira das empresas.

Foi também ainda nesta senda, abordado o papel das instituições que supervisionam a atividade de auditoria financeira e a sua execução. Para entidades do setor público, a responsabilidade é do Tribunal de Contas, na qualidade de órgão máximo de controlo da gestão das finanças públicas. Em termos de normas de auditoria utilizadas pelo Tribunal de Contas, para o exercício dos trabalhos de auditoria externa, as mesmas emanam das seguintes entidades: INTOSAI, AFROSAI-I e SADCOSAL.

No que concerne ao setor privado, a entidade supervisora é OCPCA, de acordo com o estabelecido na Resolução nº 7/01 de 6 de março conhecida como Lei da Auditoria e Contabilidade, Lei nº 10/01 de 31 de maio, que veio alterar a figura de técnico de contas aprovado e moldado pelo Decreto Presidencial nº 232/10 de 11 de novembro e o Decreto Presidencial nº 318/14 de 28 de novembro, criando assim, o Estatuto da Ordem dos Contabilistas e Peritos Contabilistas de Angola. Relativamente aos instrumentos jurídicos que enquadram e dão credibilidade aos trabalhos dos Peritos Contabilistas, temos as Normas Técnicas nº 1 – Aplicação das normas internacionais de auditoria e nº 2 - Relatório de Auditoria e de Revisão Limitada.

Relativamente às instituições financeiras, é da responsabilidade do Banco Nacional de Angola, entidade que fiscaliza e dita regras para regular a atividade de auditoria financeira realizada nas mesmas.

A título de conclusão deste capítulo, efetuou-se uma breve síntese de alguns trabalhos realizados nesta área temática, afim de se obterem pistas para o desenvolvimento do estudo empírico.

Quanto à investigação empírica realizada, foi aplicado um inquérito por questionário entregue aos peritos contabilistas certificados na OCPCA, com uma amostra inicial de 100 profissionais, obtendo-se uma taxa de resposta de 67%.

Os resultados da pesquisa revelaram que Angola dispõe de Normas Técnicas, que proporcionam orientações para a elaboração dos processos de auditoria. Os Peritos Contabilistas conhecem as normas e consideram que as mesmas têm facilitado a realização de auditorias. Simultaneamente, ao contribuírem para uma maior transparência e fiabilidade da informação financeira, têm permitido atrair mais investimento e financiamento para o país.

Quanto ao impacto da adoção das ISA em Angola, os resultados revelaram que o maior grau académico é essencial para o conhecimento das ISA, de igual modo a maior experiência profissional aumenta o entendimento sobre a adaptação das mesmas no país, bem como, a formação do estudo focada nas ISA é uma peça relevante para os trabalhos apresentados pelos Peritos Contabilistas e para a sua implementação. Da mesma forma, a pesquisa revelou que as ISA melhoraram e aumentaram os procedimentos do planeamento de auditoria, permitindo desta forma determinar a materialidade com maior rigor, assim como, melhorou a obtenção de prova de auditoria e melhorou a avaliação do sistema de controlo interno.

Ainda na mesma senda, os Peritos Contabilistas confirmaram também que as ISA vieram harmonizar e aumentar a comparabilidade dos relatórios de auditoria e o consequente aumento da confiança dos *stakeholders* em relação à opinião constante nos relatórios emitidos.

Atendendo aos resultados obtidos através do estudo empírico realizado, é possível concluir-se que todas as hipóteses foram aceites e os objetivos definidos inicialmente foram atingidos, embora os resultados da análise bivariada não tenham confirmado a existência de uma correlação com significância estatística entre a maioria das variáveis.

4.2. Limitações do estudo

Desde já importa realçar, tendo em conta que o tema é relativamente novo na sua essência, que existem poucos trabalhos na área e como tal, o assunto investigado carecia de mais tempo de estudo, o que condicionou uma análise mais abrangente e cuidada.

Outro elemento que limitou o nosso estudo esteve relacionado com o difícil acesso às informações. Como é do conhecimento geral, Angola é um país em que a disponibilidade das entidades para fornecerem informações é quase um assunto tabu, principalmente se forem de índole contabilística. Muitas entidades ainda se regem pelo princípio “o segredo é a alma do negócio”, princípio que não contribui para a disseminação e transparência da informação.

Este contexto também resultou dos elevados índices de corrupção, o que impossibilitou o crescimento económico e social do país, devido à manipulação das informações financeiras por parte das entidades, quer sejam públicas ou privadas, durante muito tempo. Como tal, ainda não há abertura para estudos académicos como deveria ser, pelo receio ou medo de haver descoberta de assuntos sigilosos, o que pode comprometer as empresas prestadoras de serviços de contabilidade e auditoria.

Por este motivo, a opção foi realizar um estudo sobre os processos de auditoria utilizando apenas empresas do setor não financeiro, concretamente as privadas. Por outro lado, levou-nos a adotar uma metodologia assente na técnica de recolha de dados através de questionário, por ser simples e direto. Uma estratégia usada, com o objetivo de observar o comportamento dos inquiridos para ajudar nos eventuais estudos futuros.

Devido ao fator tempo e às dificuldades na obtenção da informação, como frisado anteriormente, não foi possível alargar o tamanho da amostra a mais profissionais na área. Nem foi possível realizar outro tipo de análises com base nos utentes interessados nas informações financeiras fiáveis como por exemplo, os docentes que lecionam as cadeiras de contabilidade e auditoria nas universidades, os auditores do Tribunal de Contas, os contabilistas etc.,

com a finalidade de se ter a percepção deles sobre o assunto em questão, tendo em conta o contexto atual em que se encontra o país.

Assim sendo, o presente estudo é um estudo exploratório e não tenciona dar respostas definitivas sobre a temática, mas, servir como um ponto de partida para investigações futuras relacionadas com esta área do saber.

4.3. Recomendações para trabalhos futuros

Como sugestão para trabalhos futuros que possam vir a tratar de assuntos semelhantes, propõe-se o alargamento da amostra, onde possam integrar também as entidades públicas, visto que auditoria interna e externa passará a ser regular e normal principalmente no setor público, no sentido de haver maior transparência na execução do Orçamento Geral do Estado.

Por outro, seria também interessante analisar o papel das instituições de ensino superior que lecionam disciplinas ou cursos de auditoria, com o propósito de se perceber se ao nível de conteúdos e competências, o que é ensinado, dá garantia de uma formação completa e atualizada fornecendo os conhecimentos necessários e as bases para o exercício exigente desta atividade. De realçar, que seria muito importante que esta análise fosse feita pela OCPCA, visto ser um dos objetivos propostos pela mesma.

Outro tema relevante para pesquisa nesta área seria o “contributo da auditoria financeira, como mecanismo de combate à corrupção e à evasão fiscal”.

Contudo, é expetável que mais trabalhos poderão ser realizados neste âmbito, para acrescentarem o que não foi explorado na presente dissertação.

Bibliografia

- Abrantes, S. M. (Janeiro-Março de 2018). Novo normativo de auditoria. p. 24.
- Afonso, A., & Nunes, C. (2011). Estatística e Probabilidade - Aplicações e Soluções em SPSS. Lisboa: Escola Editora.
- Aguiar, D. R. (2014). Atuação dos auditores nas entidades públicas - estudo de caso nos Municípios. Funchal: Universidade Católica Portuguesa.
- Almeida, B. (2017). Manual de Auditoria Financeira- uma análise integrada baseada no risco. Lisboa: Escola Editora.
- Almeida, R. M., Miranda, S. J., Silva, A. N., & Pinheiro, P. M. (2014). Plano geral de contabilidade angolano - explicado. Lisboa: ATF Edições Técnicas.
- Alves, N. S., e Silva, E. S., & Pereira, A. A. (Janeiro/Março de 2016). O recurso a procedimentos de auditoria financeira no combate à fraude e evasão fiscal. Revista de Contabilidade e Finanças, p. 20.
- ANGOLA, T. D. (28 de Setembro de 2012). As Boas Práticas de Auditoria nas ISC_CPLP. Luanda, Luanda, Angola: Tribunal de Contas - Angola.
- António, V., Serra, S., & Rodrigues, M. T. (Março de 2017). Impacto da adoção das normas internacionais de auditoria em Moçambique. Perceção dos auditores.
- Bastos, J. (21 de Setembro de 2017). Normalização contabilista em angola. normalização contabilista em angola: um entrave à atracção de investimentos.
- Bravo, W. J. (2015). A Auditoria e a Informação Financeira num contexto de crescimento em Angola. Lisboa: Universidade Autónoma de Lisboa.
- Bento. (Novembro de 2011). Metodologia.
- Caiado, M. S. (2016). Auditoria Financeira - Relatório de Estágio. Coimbra: ISCAC - Coimbra Business School.
- Capita, F. E. (2015). O ensino de auditoria em angola - estudo de caso: as instituições de ensino superior na região norte de angola (região académica iii). Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Cardoso, F. (27 de 11 de 2018). Governo angolano quer tornar “normal e regulares” auditorias internas e externas às despesas públicas. Luanda, Luanda, Angola.
- Cavada, J. (2017). Auditoria Financeira - Teoria e Prática. Lisboa: Letras e Conceitos, Unip, Lda.

- Conta, O. d. (2015). Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Lisboa.
- Contabilística, C. d. (07 de Junho de 2018). Sistema de Normalização Contabilística. pp. 9 - 13.
- Corder, G. & Foreman, D. (2014). Nonparametric statistics for non-statisticians: a step-by-step approach. 2nd Edition. Wiley.
- Costa, C. B. (2017). Auditoria Financeira - Teoria e Prática. Lisboa: Letras e Conceitos, Unip Lda.
- Costa, N., Serra, S., & Rodrigues, M. T. (Dezembro de 2016). Contributo da auditoria financeira para a prevenção e deteção da fraude: Perceção dos revisores oficiais de conta. pp. 3-16.
- Crepaldi, S. (2002). Auditoria Contábel - Teoria e Prática. São Paulo: Atlas S.A.
- Crepaldi, S., & Crepaldi, G. S. (2016). Auditoria Contábel - Teoria e Prática. São Paulo: Atlas S.A.
- Gomes, S. (2014). A importância do controlo interno no planeamento da auditoria. Lisboa: Revisores e Auditores.
- Guerra, I. C. (2014). Pesquisa Qualitativa e Análise de Conteúdos - Sentido e Formas de Uso. Lisboa: Principia Editora, Lda.
- Heliodoro, P. A. (2014). A mudança de auditor e o relatório de auditoria financeira. Lisboa: Universidade de Lisboa.
- Laureano, R. M., & Botelho, M. D. (2017). *SPSS Statistics* - o meu Manual de Consulta Rápida. Lisboa: Edições Sílabo, Lda.
- Marçal, N., & Marques, F. L. (2011). Manual de Auditoria e Controlo Interno no Setor Público. Lisboa: Edições Sílabo, Lda.
- Marconi, M. d., & Lakatos, E. M. (2017). Técnicas de Pesquisa. São Paulo: Editora Atlas Lda.
- Moçambique, T. d. (Julho de 2004). A independência dos Tribunais de Contas. pp. 11-12.
- Pinho, C. P. (2009). A Utilização de Procedimentos Analíticos de Auditoria - O Caso Português. Lisboa: Universidade Aberta - www.univ-ab.pt.
- Rodrigues, N., & Albuquerque, F. (2015). As Características Qualitativas da Informação Financeira. *Review of Business and Legal Sciences / Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, (26), 273- 297. <https://doi.org/10.26537/rebules.v0i26.1013>
- Rodrigues, J. (2013). O revisor constitui um baluarte para a confiança. *Jornal de Negócios*, 03.

- Santos, E. M. (2015). O Sistema de Controlo Interno e a Qualidade da Auditoria. Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- Santos, J. (2016). Importância da informação financeira para o processo de tomada de decisão em empresas de estrutura familiar. Viana do Castelo: Instituto Politécnico de Bragança.
- Serra, R. A. (Janeiro - Abril de 2016). A auditoria pública externa como instrumento de combate à corrupção - o papel das Instituições Superior de Controlo. O papel das Instituições Superior de Controlo, p. 27.
- Silva, A. S., & Pinto, J. M. (2014). Metodologia das ciências sociais. Porto: Edições Afrontamento.
- Silva, N. (2012). Recurso a procedimentos de auditoria financeira no combate a fraude e evasão fiscais. Lisboa: Instituto Politécnico de Lisboa.
- Silva, S. M. (2015). A importância da auditoria e a perceção do auditor na prevenção e deteção da fraude. Santarém: Instituto Superior de Gestão e Tecnologia - Escola Superior de Gestão e Tecnologia .
- Solano, D. S., & BERNAL, Y. E. (20 de Setembro de 2016). Efectos de la implementación de los estándares internacionales de información financiera y de auditoria en el ejercicio del revisor fiscal en colombia fase I. Implementación de las normas internacionales de información financiera (NIIF) y de las normas internacionales de auditoria (NIAS), pp. 9,10-11.
- Sousa, M., & Baptista, C. S. (2016). Como fazer uma investigação, dissertação, tese e relatório. Lisboa: Edições Técnica.
- Torres, L. L. (2014). Metodologia de investigação em ciências sociais da educação. Famalicão: Edições Húmus.
- Torres, L. L., & Palhares, J. A. (2014). Metodologia de investigação em ciências sociais da educação. Famalicão: Editora Húmus.
- Vilelas, J. (2017). Investigação o Processo de Construção do Conhecimento. Lisboa: Edições Sílabo, Lda.

Legislação

Aviso nº 04/2013 de 22 de março

Decreto Presidencial nº 318/14 de 28 de novembro

Lei nº 13/10 de 9 de julho

Resolução nº 06/01 de 6 de março

Resolução nº 07/01 de 6 de março

Fontes digitais

<https://observador.pt/2018/11/27/governo-angolano-quer-tornar-normal-auditorias-internas-e-externas-as-despesas-publicas/> 27 de novembro de 2018.

http://jornaldeangola.sapo.ao/politica/auditoria_fiscal_e_tema_de_conferencia/ 20 de janeiro de 2019.

<https://pt.scribd.com/doc/41895308/evolucao-historica-de-auditoria-em-angola/> 26 de agosto de 2018.

https://pt.wikipedia.org/wiki/organiza%C3%A7%C3%A3o_internacional_de_entidades_fiscalizadoras_superiores 12 de março de 2019.

Apêndice 1



INSTITUTO POLITÉCNICO DE BEJA

Escola Superior de Tecnologia e Gestão

Curso de mestrado em Contabilidade e Finanças

QUESTIONÁRIO À APLICAR A ORDEM DOS CONTABILISTAS E PERITOS CONTABILISTAS DE ANGOLA (OCPCA)

Este inquérito surge no âmbito da minha dissertação de mestrado no Instituto Politécnico de Beja, na Escola Superior de Tecnologia e Gestão, isto é, em Portugal com o tema “Processos de Auditoria em Angola e a Fiabilidade da Informação Financeira prestadas pelas Empresas do Setor não Financeiro”.

O presente questionário visa estudar e analisar as normas de auditoria existentes em Angola e a sua contribuição na regulação da atividade dos peritos contabilistas em Angola e aferir o impacto da adoção das normas internacionais de auditoria (*International Standards on Auditing* – ISA 200) no contexto angolano.

O questionário levará poucos minutos para ser preenchido e a informação é exclusivamente confidencial.

Sua opinião é muito importante!

Obrigado

António Munengue Cawaha
Estudante do Mestrado em Contabilidade e Finanças
Instituto Politécnico de Beja (Portugal)
Email: amcawaha@hotmail.com
Telemóvel: +244933412720

QUESTIONÁRIO

A. Informação sobre o inquirido:

1. **Sexo:** Feminino ☐ masculino ☐
2. **Idade:** _____
3. **Grau académico:** Técnico médio ☐ Licenciatura ☐ Pós-graduação ☐
Mestrado ☐ Doutoramento ☐
4. **Exerce a função de Perito Contabilista:** Sim ☐ Não ☐
5. **Anos de Experiência:** Menos de 5 ☐ Entre 5 a 10 ☐ Mais de 10 ☐

B. Face a realidade do contexto angolano, responda as seguintes questões assinalando com X:

Nº	Questões	Sim	Não	Talvez
6	Angola não sendo membro da (IFAC), dispõem de normas técnicas para elaboração dos processos de auditoria.			
7	As normas técnicas têm facilitado a sua interpretação e contribuído no trabalho dos peritos contabilistas.			
8	A realização da auditoria financeira nas empresas, veio a ser um instrumento para atração de mais investimentos e financiamentos no país.			

C. Sobre o impacto da adoção das “ISA” em Angola, assinale a opção que corresponde o seu ponto de vista com a letra X:

Nº	Questões	Discordo totalmente	Discordo	Não concordo e nem discordo	Concordo	Concordo totalmente
9	O maior grau académico é um elemento essencial para o conhecimento das “ISA”.					
10	Maior experiência profissional do Perito Contabilista, mais aumenta o seu entendimento sobre adaptação das ISA em Angola.					
11	A formação contínua do estudo sobre as ISA, é importante para os trabalhos de auditoria e a concordância de sua implementação.					
12	Aumentou o número de procedimentos quanto ao processo de planeamento da auditoria.					
13	Proporcionou um maior rigor na determinação da materialidade.					
14	Melhorou substancialmente a obtenção de provas de auditoria.					
15	Ampliou o processo de avaliação do sistema de controlo interno.					
16	Veio harmonizar a homogeneização dos relatórios emitido pelos peritos contabilistas.					
17	Aumentou a confiança dos <i>Stakeholders</i> quanto aos relatórios emitidos.					

GRATO PELA SUA COLABORAÇÃO.